

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Dopad ekonomické krize na proces harmonizace daní v Evropské unii  
The Impact of the Economic Crisis on the Process of Tax Harmonization  
in the European Union

Student: Bc. Hana Šmírová  
Vedoucí diplomové práce: Ing. Rylová Zuzana, Ph.D.

Ostrava 2016

## Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Hana Šmírová**

Studijní program: N6208 Ekonomika a management

Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně

Specializace: 00 Účetnictví a daně

Téma: Dopad ekonomické krize na proces harmonizace daní v Evropské unii  
The Impact of the Economic Crisis on the Process of Tax Harmonization  
in the European Union

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Vývoj harmonizačních snah od počátku EU
3. Reakce EU na ekonomickou krizi v daňové oblasti
4. Možnosti dalšího vývoje harmonizace přímých daní
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. vyd. Praha: WoltersKluwer ČR, 2010. 276 s. ISBN 978-80-7357-574-8.

NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3. vyd. Praha: WoltersKluwer ČR, 2011. 320 s. ISBN 978-80-7357-695-0.

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: Linde, 2012. 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

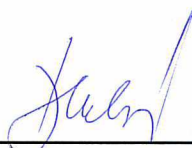
Vedoucí diplomové práce: **Ing. Zuzana Rylová, Ph.D.**

Datum zadání: 22.11.2013

Datum odevzdání: 25.04.2014



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.  
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová  
děkanka fakulty

Prohlašuji, že jsem celou práci vypracovala samostatně.

V Ostravě dne 22. 8. 2016



Bc. Hana Šmírová

## Obsah

1	Úvod .....	4
2	Vývoj harmonizačních snah od počátku EU a jimi dosažené výsledky .....	6
2.1	Teoretická východiska daňové harmonizace .....	6
2.2	Fáze a úrovně daňové harmonizace .....	8
2.3	Vývoj harmonizačních snah a základní dokumenty .....	10
2.4	Důvody harmonizace daní v EU .....	13
2.5	Nástroje harmonizace .....	14
2.6	Harmonizace přímých daní .....	15
2.6.1	Důchodové daně .....	16
2.6.2	Majetkové daně .....	27
2.7	Harmonizace nepřímých daní .....	27
2.7.1	Daň z přidané hodnoty .....	28
2.7.2	Spotřební daně .....	36
3	Reakce EU a jejích států na ekonomickou krizi v daňové oblasti .....	46
3.1	Vývoj finanční krize .....	46
3.2	Daňová opatření Evropské unie .....	47
3.3	Daňová opatření členských zemí – Česká republika .....	53
4	Možnosti dalšího vývoje harmonizace přímých daní .....	55
5	Závěr .....	66
	Seznam použité literatury .....	69
	Seznam zkratk .....	73
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	

# 1 Úvod

Cílem této práce nazvané „Dopad ekonomické krize na proces harmonizace daní v EU“ je popsat celou problematiku harmonizace daní v Evropské unii, reakci Evropské unie a České republiky na ekonomickou krizi v oblasti daní a zamyslet se nad dalším možným vývojem harmonizace přímých daní v blízké budoucnosti.

Tematika daní je celospolečensky významným tématem, neboť daně se dotýkají každého občana, téměř každý se na jejich placení určitou formou podílí a příjmy z nich jsou zásadním zdrojem příjmů státního rozpočtu.

Daňová politika je jedním z nástrojů hospodářské politiky a slouží k ovlivňování jednotlivých makroekonomických ukazatelů.

Rozdílná daňová politika je současně konkurenčním nástrojem mezi státy, které „bojují“ o firmy podnikající na svém území, kde jsou pro ně zdrojem příjmů v podobě daní a současně zdrojem pracovních sil.

Globální finanční krize, která zasáhla svět v období let 2007 – 2008, byla velkou zkouškou pro národní ekonomiky a příležitostí otestovat hospodářský systém Evropské unie. Tato krize svým globálním rozsahem a silou neměla srovnání v rámci poválečné ekonomické historie. Předcházelo ji dlouhé období rychlého růstu úvěrů, nízkých rizikových prémie, hojné dostupnosti likvidity a vývojem bublin v oblasti realit – často spekulativního charakteru. Právě přehnaný rozsah rizikových spekulativních pozic dovedl finanční instituce k extrémní zranitelnosti v důsledku následujících korekcí trhů aktiv. Výsledkem byl zvrat v relativně malé oblasti finančního systému v USA, odkud se následně rozšířil do celé finanční struktury.<sup>1</sup>

Tato práce se v první kapitole zabývá vývojem harmonizačních snah od počátku Evropské unie a dosaženými výsledky.

---

<sup>1</sup> ZAHRADNÍK, Petr. *Finanční krize a opatření EU v oblasti finančního dohledu*. In: Speciální analýzy [online]. Praha: EU Office Česká spořitelna, a.s., 2009, s. 6 [cit. 2016-08-02]. Dostupné z: [http://www.csas.cz/static\\_internet/cs/Evropska\\_unie/Specialni\\_analyzy/Specialni\\_analyzy/Prilohy/FinanciKriziOpatreni.pdf](http://www.csas.cz/static_internet/cs/Evropska_unie/Specialni_analyzy/Specialni_analyzy/Prilohy/FinanciKriziOpatreni.pdf)

Nejdříve jsou v krátkosti řešena teoretická východiska daňové harmonizace. Harmonizace má jak své výhody, tak i nevýhody.

K harmonizaci může být přistoupeno v celém pojetí daně, nebo jen v jejích určitých úrovních.

Další podkapitoly se zabývají vývojem harmonizačních snah v Evropské unii a důvody, které vedly Evropskou unii k volbě daňové harmonizace v neprospěch daňové konkurence. K orientaci v problematice jsou důležité základní dokumenty harmonizace daní v Evropské unii a její nástroje harmonizace.

Existuje velký rozdíl v přístupu k harmonizaci přímých daní a daní nepřímých, ale i k jednotlivým typům daní v rámci dané skupiny. Daně přímé jsou daně z příjmu fyzických a právnických osob (neboli korporací) a majetkové daně. Nepřímé daně jsou daň z přidané hodnoty a spotřební daně. Jednotlivým daním jsou věnovány samostatné podkapitoly.

Další kapitola nazvaná Reakce Evropské unie a jejích států na ekonomickou krizi v daňové oblasti nejdříve krátce popisuje vznik a vývoj finanční krize, poté se zabývá daňovými opatřeními Evropské unie a jejích členských zemí.

Třetí kapitola řeší možnosti dalšího vývoje harmonizace přímých daní.

## 2 Vývoj harmonizačních snah od počátku EU a jimi dosažené výsledky

Z teoretického hlediska má daňová harmonizace svá pozitiva i negativa a to nejen ve všeobecné rovině, ale navíc se tato pozitiva a negativa liší u jednotlivých typů daní.

Řešení volby mezi daňovou harmonizací nebo daňovou konkurencí byla již u zrodu Evropské unie. Téma je závažné, protože harmonizace daní vždy zasahuje do suverenity států v ekonomické oblasti a současně samotný princip unie - v podobě ekonomické integrace - vyžaduje jistou míru daňové harmonizace.

### 2.1 Teoretická východiska daňové harmonizace

Z hlediska teorie existují dva pohledy na daňovou harmonizaci vycházející z jejích výhod a nevýhod.

První pohled představuje Tieboutova teorie z roku 1956, která podporuje **daňovou konkurenci**, protože v ní vidí nástroj ke zvyšování prosperity země a blahobytu domácností.<sup>2</sup>

Daňová konkurence, která se realizuje především prostřednictvím snižováním daňové sazby nebo i jinými nástroji daňové politiky, přináší tak ve snaze přilákat zahraniční kapitál výhodnější podmínky pro potencionální daňové subjekty. Jejím možným následkem je pak snižování vládních příjmů a v souvislosti s tím i fiskálních výdajů. Protože však nižší úroveň daňových příjmů vytváří tlak na jejich efektivnější alokaci, Nerudová konstatuje, že z tohoto důvodu je prospěšná a v optimální míře dokonce i žádoucí.<sup>3</sup>

Druhý pohled naopak upřednostňuje **daňovou harmonizaci** omezující negativní dopady konkurence, které mohou vyvolat tzv. „závody ke dnu“ (snižování reálného státního příjmu a proto zhoršování obecného sociálního servisu společnosti) k čemuž může dojít v důsledku neregulované daňové soutěže. Státy

---

<sup>2</sup> JANÍČKOVÁ, Lenka. *Daňová harmonizace – možná cesta z krize?* Český finanční a účetní časopis [online]. 2012,7(1), 18 [cit. 2016-08-02]. ISSN 1802-2200. Dostupné z: <https://www.vse.cz/cfuc/abstrakt.php3?IDcl=303>

<sup>3</sup> NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 319 s. ISBN 978-80-7357-695-0

totiž v soutěži o získání firem, odvádějících daně na jejich území, se mohou navzájem hnát k tak nízkým daním, které je až zdevastují.<sup>4</sup>

„Literatura, zabývající se daňovou konkurencí, často dochází k závěru, že pokud vlády volně soutěží o kapitál, snižují daňové sazby, a tím také klesají prostředky, investované do veřejných statků. Nicméně tento pohled je v rozporu s „Tieboutovou teorií poskytování místních veřejných statků“. Ta říká, že konkurence podporuje blahobyt mobilních domácností, a dle následujících prací by to samé mělo platit i pro konkurenci mezi mobilními firmami. V navazujících studiích se často předpokládá, že každá místní vláda je kontrolována vlastníky regionu, usilujících o maximalizaci hodnoty země, za tímto účelem vláda nabízí investorům veřejné statky financované lokálními daněmi. Tento model je obdobný jako modely konkurenčních trhů soukromého zboží, přičemž renta země nahrazuje zisk a poskytované služby nahrazují ceny. Rovnováha takovýchto modelů je nalezena pod obvyklou definicí efektivnosti, neboť vlády nemohou realokovat zboží a zdroje způsobem, jakým to mohou dělat jednotlivci, pokud se nachází v neefektivní situaci.“<sup>5</sup>

Existují různé studie zkoumající daňovou konkurenci a daňovou harmonizaci u jednotlivých typů daní.

Ze studie autorů Tanziho a Boveberga z roku 1990, zabývajících se kapitálovými daněmi vyplývá, že tyto daně je potřeba harmonizovat, a to nejprve vytvořením pravidel pro stanovení společného daňového základu a poté určením minimální úrovně statutární sazby daně.<sup>6</sup>

Z mnoha dalších studií je možno zmínit například Delipalla, který kolem roku 1997 studuje sociální dopady harmonizace komoditních daní, stejně tak Lahiri a Raimondos-Møller (1998) jež hodnotí totéž pro nepřímé daně. Lockwood (1997) zkoumá, zda by bylo možné zavést pareto-efektivní reformy, které by harmonizovaly komoditní daně mezi zeměmi, pokud vláda poskytuje veřejné statky. Kotlán –

---

<sup>4</sup> JANÍČKOVÁ, Lenka. *Daňová harmonizace – možná cesta z krize?* Český finanční a účetní časopis [online]. 2012,7(1), 18 [cit. 2016-08-02]. ISSN 1802-2200. Dostupné z: <https://www.vse.cz/cfuc/abstrakt.php3?IDcl=303>

<sup>5</sup> JANÍČKOVÁ, Lenka. *Daňová harmonizace – možná cesta z krize?* Český finanční a účetní časopis [online]. 2012,7(1), 18 [cit. 2016-08-02]. ISSN 1802-2200. Dostupné z: <https://www.vse.cz/cfuc/abstrakt.php3?IDcl=303>

<sup>6</sup> TANZI, BOVEBERG in JANÍČKOVÁ, Lenka. *Daňová harmonizace – možná cesta z krize?* Český finanční a účetní časopis [online]. 2012,7(1), 18 [cit. 2016-08-02]. ISSN 1802-2200. Dostupné z: <https://www.vse.cz/cfuc/abstrakt.php3?IDcl=303>



Machová – Janíčková (2011) zkoumají reálné efekty dopadů vybraných typů daní na ekonomický růst a životní úroveň.<sup>7</sup>

Řada autorů je toho názoru, že pokud se tak úzce kooperující členské země EU chtějí vyhnout jak nežádoucímu přesouvání „daňových základů“ a „závodům ke dnu“, tak i škodlivým daňovým únikům, pro ekonomickou integraci je nutná určitá míra harmonizace jejich daňových systémů.

Vzhledem k tomu, že se jedná o celosvětový problém, zabývají se daňovou soutěží a harmonizací daní rovněž Mezinárodní měnový fond (MMF) i Organizace pro hospodářskou pomoc a rozvoj OECD. Na základě svých studií pak doporučují daňovou koordinaci spočívající v transparentnosti, efektivní vzájemné výměně informací a v uzavírání bilaterálních nebo multilaterálních dohod s cílem zamezit nejen daňovým únikům, ale i dvojímu zdanění.

Přes všechna pozitiva daňové harmonizace nelze opomenout protiargument zastánců daňové konkurence, že přílišné tlaky na harmonizaci mohou vést k překročení jejich optimálních limitů a způsobit tak neefektivnost celých daňových systémů.<sup>8</sup>

„Daňová konkurence však nemůže být chápána jako naprostý protipól daňové harmonizace, některé prvky národních daňových systémů si mohou navzájem konkurovat, jiné být současně spolu harmonizovány.“<sup>9</sup>

## 2.2 Fáze a úrovně daňové harmonizace

Z hlediska komplexních národních daňových systémů i jednotlivých daní mohou být rozdíly mezi jednotlivými zeměmi zásadní, což znamená, že se jejich daně liší jak ve stanovení daňového základu, daňové sazby a celou daňovou administrativou, či

---

<sup>7</sup> LOCKWOOD in JANÍČKOVÁ, Lenka. *Daňová harmonizace – možná cesta z krize?* Český finanční a účetní časopis [online]. 2012,7(1), 18 [cit. 2016-08-02]. ISSN 1802-2200. Dostupné z: <https://www.vse.cz/cfuc/abstrakt.php3?IDcl=303>

<sup>8</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: Linde Praha, 2012. 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9.

<sup>9</sup> ŠIROKÝ, Jan a kol. *Daňové teorie - s praktickou aplikací*. 2.vyd. Praha: C.H.Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.

v podílech celostátních a municipálních příjmů z daní, tak někde mohou mít daňové systémy něco společného a něco odlišné, anebo jsou systémy zcela shodné.

Prvním krokem ke sladění daňových systémů je **daňová koordinace**, která představuje nejvolnější úroveň spolupráce mezi zeměmi s cílem omezit škodlivou daňovou konkurenci a zamezení praní špinavých peněz. Děje se tak prostřednictvím dohod a doporučení, které mají přinést alespoň základní transparentnost a výměnu informací v daňové oblasti.

Dalším stupněm je **daňová aproximace**, jejíž podstatou je daňová spolupráce vedoucí pouze k částečnému přiblížení daňových soustav mezi státy.

Nejvyšší stupněm je pak **daňová harmonizace**, která znamená přijetí jednoznačně stanovených společných pravidel a norem všemi zúčastněnými zeměmi, jejich zodpovědné dodržování a v důsledku tohoto ideálního procesu dosažení stavu žádoucího přizpůsobení a sladění národních daňových systémů, případně i samotných daní a jejich administrativy.<sup>10</sup>

Proces harmonizace může probíhat buď pozitivní, nebo negativní formou.

O pozitivní harmonizaci jde v případě, kdy jsou postupně sbližovány daňové systémy jednotlivých zemí implementací nařízení, směrnic a dalších legislativních nástrojů do vlastní legislativy zúčastněných zemí s cílem, aby v konečném důsledku platila ve všech členských státech stejná pravidla. V rámci Evropské unie používá těchto nástrojů Evropská komise.<sup>11</sup>

Negativní harmonizace znamená implementaci rozhodnutí Evropského soudního dvora do daňového systému daného státu, jehož se pojednáváný konkrétní případ týká. Nevytváří stejná pravidla pro všechny státy, takže se nejedná o pravou harmonizaci.<sup>12</sup>

Harmonizace může mít navíc různé formy, může probíhat jako přímá harmonizace nebo jako nepřímá.

**Přímou harmonizací** je označován proces přímého zavádění a uplatňování daňových předpisů a norem prostřednictvím směrnic. **Nepřímá**

---

<sup>10</sup> ŠIROKÝ, Jan a kol. *Daňové teorie - s praktickou aplikací*. 2.vyd. Praha: C.H.Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.

<sup>11</sup> NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 319 s. ISBN 978-80-7357-695-0.

<sup>12</sup> NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 319 s. ISBN 978-80-7357-695-0.

**harmonizace** je proces harmonizace určitého daňového zákona realizovaný prostřednictvím takových oblastí práva či zákonů, které se sice nevztahují k daňovým zákonům přímo, avšak úzce s nimi souvisí.<sup>13</sup>

Daňová harmonizace obvykle začíná identifikací daně, u níž má k harmonizaci dojít, poté je stanoven harmonizovaný základ a následně je určena harmonizovaná sazba daně. K harmonizované sazbě daně ale nemusí dojít. Země mohou mít různé sazby, což je v Evropské unii běžné. Dosažení harmonizovaného základu se v daňové teorii označuje jako strukturální harmonizace. Harmonizace ve všech úrovních se nazývá celkovou harmonizací. Navíc ale ještě mohou být různé daňové základy, tj. tzv. nominální harmonizace. V případě daňových sazeb mohou být ještě stanovena daňová pásma a limity.<sup>14</sup>

## 2.3 Vývoj harmonizačních snah a základní dokumenty

Daňová harmonizace, nebo alespoň její koordinace, byla vždy jedním z ústředních témat Evropské unie. Je významná, neboť daňová harmonizace je do určité míry nutná, ale i choulostivá, protože se dotýká suverenity všech států.

Evropská integrace byla postupně založena na čtyřech základních smlouvách, které byly v průběhu času několikrát novelizovány:

- **Smlouva o založení Evropského společenství uhlí a oceli**  
(ESUO), (Paříž, rok 1951),  
**Smlouva o založení Evropského společenství pro atomovou energii**  
(EURATOM), (Řím, rok 1957),
- **Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství**  
(EHS), (Řím, rok 1957),
- **Smlouva o Evropské unii**  
(vychází z Maastrichtské smlouvy z roku 1992).

---

<sup>13</sup> NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 319 s. ISBN 978-80-7357-695-0.

<sup>14</sup> NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 319 s. ISBN 978-80-7357-695-0

Základy celému harmonizačnímu procesu v oblasti daní v Evropské unii byly dány již v roce 1957 v tzv. **Římské smlouvě**, tj. Smlouva o založení hospodářského společenství.

Jedná se konkrétně o její články 95, 96, 97 a 99 týkající se nepřímých daní, článek 98 týkající se přímých daní a dále články 100 až 102, které řešily postupy k harmonizaci právních předpisů.

Článek 95 zakazoval členským státům diskriminovat výrobky dovážené z jiného členského státu uvalením vyšších daní, než jaké mají na podobné domácí výrobky a v případech výskytu takové diskriminace nařizoval v souladu s těmito pravidly provést nápravu. Článek 96 zamezoval zvýhodňování vývozu domácích produktů do jiného členského státu formou navrácení vnitrostátních daní, které by byly vyšší než původně uvalené daně. Článek 97 se zabýval problematikou tehdy běžné kaskádovitě (kumulativní) daně z obratu. Článek 98 omezoval při vývozu do jiného členského státu zvýhodňování formou osvobození od daně a navracení daní nebo při dovozu prostřednictvím vyrovnávacích poplatků. Případné časově omezené výjimky ponechal na rozhodnutí Komise a Rady. Článek 99 nechal na zvážení Komisi možné způsoby harmonizace zákonů různých členských států v oblasti nepřímých daní a vypracované návrhy řešení pak uložil předložit k posouzení Radě. Článek 100 zavedl systémem Radou jednomyslného přijímání směrnic, které mají řešit sbližování právních i správních předpisů, zásadních pro vytváření a fungování společného trhu. Článek 101 stanovil způsob odstraňování problémů, které mohou vzniknout z rozdílů právních předpisů členských států a narušovat hospodářskou soutěž, a postup Rady a Komise při jejich odstraňování. Článek 102 dále rozvinul způsob řešení důvodných obav z možných problémů při přijetí nebo změně správních předpisů jednotlivých členských států tak, aby se doporučenými opatřeními předešlo nerovnováze a nežádoucímu narušení hospodářské soutěže na společném trhu.<sup>15</sup>

Na celkovou obchodní politiku a aktivity dotýkající se nepřímých daní se smlouva zaměřila ve člancích 110-113, v nichž deklarovala odhodlání vytvořit celní

---

<sup>15</sup> *SMLOUVA O ZALOŽENÍ EVROPSKÉHO HOSPODÁŘSKÉHO SPOLEČENSTVÍ: Revidovaný překlad právního předpisu Evropských společenství* [online]. Řím, 1957 [cit. 2016-08-10]. Dostupné z: [http://www.euroskop.cz/gallery/2/754-smlouva\\_o\\_es.pdf](http://www.euroskop.cz/gallery/2/754-smlouva_o_es.pdf)

unii, která ve společném zájmu přispěje „k harmonickému rozvoji světového obchodu, k postupnému odstranění omezení mezinárodního obchodu a ke snižování celních překážek“.<sup>16</sup>

Podstatným faktem je zde zásada, že všechny návrhy z daňové oblasti musí být schvalovány a přijímány Radou Evropské unie vždy jednomyslně. Později byla uvedená oblast daňové harmonizace upravena **Jednotným evropským aktem** (1986), ve kterém byl pozměněn článek 113 Smlouvy. V něm je nově uvedeno, že „Rada na návrh Komise a po poradě s Evropským parlamentem, přijímá jednomyslným rozhodnutím ustanovení pro sladování zákonodárství, týkajícího se daní z obratu, spotřebních daní a jiných forem nepřímého zdaňování v rozsahu, v jakém je takovéto sladování nezbytné pro vytváření a fungování vnitřního trhu během lhůty stanovené v článku 8A“, tedy do konce roku 1992.“<sup>17</sup>

Přijetím **Smlouvy o Evropské unii** v roce 1992 byl článek 113 opět modifikován, a to tak, že všechny konzultace o společné hospodářské politice mají být prováděny nejen s Evropským parlamentem, ale nově také s Hospodářským a sociálním výborem. Velmi zásadní změnou pak bylo, když v roce 2007 Lisabonská smlouva zrušila lhůtu pro dokončení jednotného vnitřního trhu a místo toho se zaměřila na zavádění takových předpisů, které by vedly především k harmonizaci vnitřního trhu a účinně bránily v narušování hospodářské soutěže.<sup>18</sup>

Dalším dokumentem reagujícím na nedostatečný pokrok v daňové oblasti byla v roce 2001 Evropskou komisí zveřejněná strategie daňové politiky (COM(2001) 260 final). Podle jejích závěrů není nutné harmonizovat daňové systémy plošně, ale je potřeba především lépe koordinovat národní politiky. Také zdůrazňuje význam účinného boje proti škodlivé daňové konkurenci a postupného odstraňování daňových překážek. S vědomím, že většina aktivit Evropské komise není při harmonizaci daní úspěšná především z důvodu požadavku jednomyslného souhlasu, v roce 2003 vydala komunikaci (COM(2003) 548 final), ve které poukazuje na tuto

---

<sup>16</sup> *SMLOUVA O ZALOŽENÍ EVROPSKÉHO HOSPODÁŘSKÉHO SPOLEČENSTVÍ: Revidovaný překlad právního předpisu Evropských společenství* [online]. Řím, 1957 [cit. 2016-08-10]. Dostupné z: [http://www.euroskop.cz/gallery/2/754-smlouva\\_o\\_es.pdf](http://www.euroskop.cz/gallery/2/754-smlouva_o_es.pdf)

<sup>17</sup> JANÍČKOVÁ, Lenka. *Daňová harmonizace – možná cesta z krize?* Český finanční a účetní časopis [online]. 2012,7(1), 18 [cit. 2016-08-02]. ISSN 1802-2200. Dostupné z: <https://www.vse.cz/cfuc/abstrakt.php3?IDcl=303>

<sup>18</sup> JANÍČKOVÁ, Lenka. *Daňová harmonizace – možná cesta z krize?* Český finanční a účetní časopis [online]. 2012,7(1), 18 [cit. 2016-08-02]. ISSN 1802-2200. Dostupné z: <https://www.vse.cz/cfuc/abstrakt.php3?IDcl=303>

skutečnost a navrhuje snížení počtu procedur, pro který je vyžadován. Ani pro tento návrh však doposud nebylo dosaženo shody, a proto jsou nadále harmonizační a koordinační snahy bržděny neochotou jednotlivých členských států ke kompromisům.<sup>19</sup>

Uvedené smlouvy postupně prošly novelizacemi. Nejdůležitějšími dokumenty daňové harmonizace jsou:

- **Smlouva o Evropské unii** – tj. Maastrichtská smlouva (z roku 1992 s účinností od r. 1993) – má podstatný význam, neboť původní článek 99 Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství nahradila novým zněním, v němž se a podrobněji a důsledněji věnuje harmonizaci nepřímých daní,
- **Amsterdamská smlouva** (z roku 1997 s účinností od 1. 1. 1999) – přinesla přečíslování jednotlivých článků smlouvy a zároveň zrušila původní článek 97 řešící kaskádovitou daň, který byl s ohledem k zavedení DPH ve všech členských státech EU irelevantní,
- **Smlouva z Nice** (z roku 2001 s účinností od 1. 1. 2003),
- **Lisabonská smlouva** (z roku 2007, ratifikovaná 3. 11. 2009 s účinností od 1. 12. 2009).<sup>20</sup>

## 2.4 Důvody harmonizace daní v EU

Na počátku svého vzniku byla Evropská unie před volbou, zda bude daňové systémy svých členských zemí harmonizovat, nebo zda se vydá cestou daňové konkurence. Vzhledem k tomu, že jejím hlavním principem je spolupráce členských zemí a fungování vnitřního trhu Evropské unie zásadně souvisí s volným pohybem zboží, služeb, osob a kapitálu, není daňová konkurence vhodná a bylo tedy nutné zvolit daňovou harmonizaci.

„Jedním ze způsobů, jak se vyhnout tržním distorzím, je daňová harmonizace. To je důležitý aspekt zdůvodnění vysvětlujících snahy Evropské komise směrem k

---

<sup>19</sup> JANÍČKOVÁ, Lenka. *Daňová harmonizace – možná cesta z krize?* Český finanční a účetní časopis [online]. 2012,7(1), 18 [cit. 2016-08-02]. ISSN 1802-2200. Dostupné z: <https://www.vse.cz/cfuc/abstrakt.php3?IDcl=303>

<sup>20</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: Linde Praha, 2012. 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9.

určitému stupni harmonizace zejména nepřímých daní v rámci členských států. Proto se zmíněná problematika stala jedním z hlavních úkolů tohoto uskupení.<sup>21</sup>

„Daňová politika patří mezi hlavní nástroje státu, které vedou k naplňování národních ekonomických zájmů. Přesto vývoj evropské integrace vyžaduje pro reálné fungování jednotného trhu od jednotlivých členských států spolupráci v daňové oblasti, neboť naprostá různorodost a nejednotnost hmotněprávní a procesněprávní úpravy by zřejmě zapříčinila nefunkčnost společného evropského trhu a popřela by tím v podstatě i jeho smysl.“<sup>22</sup>

**Bílá kniha o dokončení vnitřního trhu** v roce 1985 identifikovala jako jednu z hlavních bariér pokroku při vytváření funkčního vnitřního trhu rozdíly v sazbách nepřímých daní, jež nejen deformovaly obchod, ale vynucovaly si kontrolu na hranicích mezi členskými státy.<sup>23</sup>

Převzetí části národní suverenity členských zemí Evropskou unií byl nutný předpoklad pro její efektivní evropskou integraci a fungování Evropské unie.

## 2.5 Nástroje harmonizace

Evropská unie využívá k uskutečňování daňové politiky především práva Evropského společenství, protože Evropská unie je politickou organizací a právní subjektivitu má Evropské společenství, následovník Evropského hospodářského společenství.

Právo Evropského společenství je komunitární a je představováno primárním a sekundárním právem.

Primární právo tvoří základní zřizovací mezinárodní smlouvy, akty revidující a pozměňující zřizovací smlouvy a sedm smluv přístupových, které byly postupně vytvářeny v souvislosti s rozšiřováním EU o nové členské státy,

Sekundární právo představují celkem čtyři druhy legislativních aktů: nařízení, směrnice, rozhodnutí, stanoviska a doporučení. Nařízení jsou normativní právní akty, závazné pro orgány Evropského společenství i pro jednotlivé členské země. Jsou jasné, bezpodmínečné a v členských zemích se ihned se stávají součástí jejich

---

<sup>21</sup> JANÍČKOVÁ, Lenka. *Daňová harmonizace – možná cesta z krize?* Český finanční a účetní časopis [online]. 2012,7(1), 18 [cit. 2016-08-02]. ISSN 1802-2200. Dostupné z: <https://www.vse.cz/cfuc/abstrakt.php3?IDcl=303>

<sup>22</sup> KOPŘIVA, Jan. Ekonomické aspekty daňové harmonizace v EU. In: *COFOLA 2010 : The Conference Proceedings*. Brno: Masaryk University, 2010, s. 226-230. ISBN 978-80-210-5151-5.

<sup>23</sup> *Vnitřní trh Evropské unie*. 9. 12. 2010. In: Euroskop.cz. Dostupné z <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/vnitni-trh-evropske-unie-5159.html#!>

právního prostředí, nadřazeny legislativě všech jednotlivých států. Směrnice neboli direktivy jsou také normativní a závazné právní akty, ale na rozdíl od rozhodnutí pouze předepisují výsledek, jehož má být dosaženo povinnou úpravou legislativy členské země. Rovněž rozhodnutí jsou normativní a závazné právní akty, ale jsou adresné, nemají všeobecnou platnost a většinou se týkají pouze těch subjektů, které jsou v nich uvedeny. Dobrovolná jsou stanoviska a doporučení, která nejsou právně závazná, ale mohou signalizovat možnou budoucí závaznou legislativní normu.<sup>24</sup>

Kromě primárního a sekundárního práva používá Evropská unie jako nástroj své daňové politiky i další zdroj práva, kterým jsou judikáty Soudního dvora Evropské unie, jež mají při procesu harmonizace daní nezastupitelné postavení. Nevýhodou však je, že řeší pouze individuální daňové problémy a nevytváří jednotná pravidla pro všechny.

Mimoevropským nástrojem harmonizace jsou mezinárodní dohody, smlouvy, doporučení či náměty významných a renomovaných institucí, jako např. Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD), Světová obchodní organizace (WTO), Organizace spojených národů (OSN), Evropský hospodářský prostor (EEA), Mezinárodní měnový fond (MMF) nebo Světová banka (SB). Smlouvy se zaměřují např. na zamezení dvojího zdanění nebo na boj s praním špinavých peněz atd.

## 2.6 Harmonizace přímých daní

V oblasti přímých daní se Evropská unie zaměřuje převážně na korporátní daně, protože zdanění fyzických osob spadá do výlučné odpovědnosti členských států a jejich podstatně pozvolnější koordinování je orientováno především na ochranu vlastních rezidentů před přeshraniční diskriminací.<sup>25</sup>

I když se harmonizace přímých daní jevila z počátku mnohem jednodušší nežli harmonizace daní nepřímých, v průběhu času se ukázalo, že celý proces bude podstatně složitější a náročnější.<sup>26</sup>

---

<sup>24</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: Linde Praha, 2012. 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9.

<sup>25</sup> JANÍČKOVÁ, Lenka. Daňová harmonizace – možná cesta z krize? Český finanční a účetní časopis [online]. 2012,7(1), 18 [cit. 2016-08-02]. ISSN 1802-2200. Dostupné z: <https://www.vse.cz/cfuc/abstrakt.php3?IDcl=303>.

<sup>26</sup> KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 276 s. ISBN 978-80-7357-574-8.



„Podle daňové teorie lze přímé daně rozčlenit do dvou hlavních typů. První a pro celý proces harmonizace stěžejní skupinou jsou daně důchodové, druhou pak daně majetkové. Náročnost harmonizačního procesu v oblasti zejména důchodových daní je navíc umocněna příspěvky na sociální zabezpečení. Ačkoliv tyto příspěvky mají rysy, jak pojištění, tak daní a nelze je explicitně zařadit do přímého zdaňování, jsou významnou položkou při posuzování a porovnávání celkového daňového zatížení u osobních důchodových daní.“<sup>27</sup>

Pro koordinaci přímých daní jsou nejdůležitějšími nástroji především tyto čtyři směrnice:

- Směrnice č. **90/434/EEC** o fúzích, novelizováno směrnicí č. 2005/19/EC.
- Směrnice č. **90/435/EEC** o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností, novelizováno směrnicí č. 2003/123/EC.
- Směrnice č. **2003/48/EC** o zdanění příjmů z úspor ve formě plateb úrokového charakteru.
- Směrnice č. **2003/49/EC** o zdaňování úroků a licenčních poplatků.<sup>28</sup>

### 2.6.1 Důchodové daně

Důchodové daně představují zdanění příjmu korporací a fyzických osob.

#### Vývoj harmonizačních snah v oblasti důchodových daní

Návrhy na harmonizaci daně z příjmů právnických osob jsou diskutovány již více než 40 let. K prvnímu konkrétnímu kroku k harmonizaci důchodových daní došlo v roce 1975, když Evropská komise předložila návrh směrnice k sjednocení daňové sazby pro korporace v rozpětí od 45 do 55%<sup>29</sup>. Tento návrh neprošel a byl stáhnut, protože jednotlivé země si vyhodnotily směrnici za přílišné zasahování do svých ekonomik a silně omezující prvek rozpočtů, a jejímu přijetí se bránily. V roce 1980

---

<sup>27</sup> KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 5. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 276 s. ISBN 978-80-7357-574-8.

<sup>28</sup> ŠIROKÝ, Jan a kol. *Daňové teorie - s praktickou aplikací*. 2.vyd. Praha: C.H.Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.

<sup>29</sup> Počítalo se však s jednotným zdaňováním.

Komise uvedla, že tento pokus o harmonizaci je pravděpodobně beznadějný (COM(80)139).<sup>30</sup>

V Evropské unii „tím nejdůležitějším důvodem pro harmonizaci důchodových daní bylo, obdobně jako u daní nepřímých, hladké fungování jednotného trhu. Ve společenství, kde existují výrazné rozdíly ve zdaňování korporací, je právě fungování takového trhu významně ohroženo. Hlavní příčinou je, že korporace se přemísťují do zemí s nižším zdaněním, což je umožněno vysokou mobilitou kapitálu. To způsobuje narušení daňové neutrality a výrazné diskrepance mezi ekonomikami jednotlivých zemí. Z těchto důvodů bylo rozhodnuto přikročit k procesu harmonizace. Zvolená strategie naplňování cíle harmonizace byla identická jako v případě DPH a akcizů. Nejprve mělo být dosaženo tzv. strukturální harmonizace a posléze měla být uskutečněna harmonizace sazeb.“<sup>31</sup>

Od vzniku Evropských společenství bylo vyvinuto mnoho návrhů zabývajících se harmonizací korporátních daňových systémů členských států, ať již celků nebo jejich základních prvků. V roce 1962 byl prezentován první konkrétní návrh, který představil imputační systém zdaňování dividend s různou sazbou pro zisky rozdělené a nerozdělené. Koncem 60. let 20. století pak vznikly další návrhy směrnic týkající se přeshraničních fúzí, zdanění mateřských a dceřiných společností (COM(69) 5 final). Zavedením harmonizovaného klasického systému zdanění právnických osob se zabývala Van den Tempelova zpráva (1971). Jelikož v 70. letech integrace Společenství nadále posilovala a rostla, ale dostupné studie současně poukazovaly, že to, co brzdí vnitřní trh, je především neharmonizovaný přístup k zdaňování dividend mezi členskými státy, přišla Komise roku 1975 s návrhem směrnice (SEC(90) 601 final), která se zabývala sazbami a systémy korporátních daní a kladla si za cíl omezit dvojí zdanění zisku.<sup>32</sup>

V roce 1990 Evropská komise ustavila tzv. Rudingův výbor (vedený bývalým nizozemským ministrem financí Onno Rudingem), jehož cílem bylo „zjistit, zda rozdílné firemní daně způsobují distorze na společném trhu EU, a pokud ano, zda je

---

<sup>30</sup> *Fakta a čísla o Evropské unii. Internetové stránky evropského parlamentu* [online]. Vydáno 6/2016 [citováno 1. 8 2016]. Dostupné z: <[http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/cs/FTU\\_5.11.2.pdf](http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/cs/FTU_5.11.2.pdf)>

<sup>31</sup> KOLÁŘ, Pavel, Leoš VÍTEK a Jan PAVEL. *Zdanění a neutralita*. Praha: Eurolex Bohemia, 2005. Ekonomie (Eurolex Bohemia). ISBN 80-868-6156-2.

<sup>32</sup> JANÍČKOVÁ, Lenka. *Daňová harmonizace – možná cesta z krize?* Český finanční a účetní časopis [online]. 2012,7(1), 18 [cit. 2016-08-02]. ISSN 1802-2200. Dostupné z: <https://www.vse.cz/cfuc/abstrakt.php3?IDcl=303>

možné je odstranit jen působením daňové konkurence či jen nutné přijímat k jejich odstranění společnou legislativu“.<sup>33</sup>

Rudingův výbor nezávislých odborníků dospěl v roce 1992 k závěru, že opravdu existují významné rozdíly, především v rozdílné konstrukci daní ze zisku korporací, které vedou ke škodlivé daňové konkurenci a ovlivňují negativně hospodářskou soutěž. Většina návrhů směrnic vzešlých na základě výsledků práce výboru byla však stažena, neboť členské státy chápaly tuto iniciativu jako pokus o vměšování se do jejich vnitřních věcí a omezení fiskální suverenity, a tak evropská Komise zůstala nadále u pouhé eliminace dvojího zdanění přeshraničních kapitálových toků, daňových toků mezi členskými státy a omezení prostorů pro daňové úniky prostřednictvím nástrojů sekundárního práva.

Z tohoto úhlu pohledu se jeví celý proces nastartovaný Rudingovým výborem poměrně neúspěšným.

Přes tento nezdar bylo pro postupnou realizaci jednotného vnitřního trhu nanejvýš nutné harmonizovat daně z příjmu korporací především tam, kde velké odlišnosti bránily hladkému fungování tohoto trhu a to zejména v oblasti přeshraničního zdaňování.

V komunikaci (SEC(90) 601 final) vydané v roce 1990 Komise analyzovala vliv odlišných korporátních daní na fungování vnitřního trhu a jako opatření k podpoře dalšího rozvoje vnitřního trhu představila instrukce využitelné pro postup v oblasti firemního zdanění. Důležitými závěry uvedené komunikace se staly tři základní myšlenky: iniciativy ze strany Komise by měly být vždy formovány na základě konzultací se členskými státy, iniciovaná opatření by neměla být v rozporu s principem subsidiarity a přímá daňová opatření by se měla zaměřit na dokončení vnitřního trhu.<sup>34</sup>

Na základě této komunikace a v souvislosti s postupným přechodem na jednotný trh přijala Rada v roce 1990 několik významných opatření. Směrnice č. 90/434/EEC o společném systému zdanění při fúzích, rozdělení, převodech aktiv a výměně akcií týkající se společností z různých členských států Evropské unie, zavádí

---

<sup>33</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: Linde Praha, 2012. 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9.

<sup>34</sup> JANÍČKOVÁ, Lenka. *Daňová harmonizace – možná cesta z krize?* Český finanční a účetní časopis [online]. 2012,7(1), 18 [cit. 2016-08-02]. ISSN 1802-2200. Dostupné z: <https://www.vse.cz/cfuc/abstrakt.php3?IDcl=303>

jednotný systém zdanění fúzí. Směrnice č. 90/435/EEC o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, zabývající se eliminací dvojího zdanění zisků rozdělovaných mezi mateřskou a dceřinou společností a úmluva č. 90/436/EEC o arbitrážích, která měla vytvořit proceduru pro vyřešení cenových sporů v oblasti dvojího zdanění.

V lednu roku 1991 předložila Komise další návrhy (COM(1990) 595 final), které se snažily o odstranění srážkových daní, uvalovaných na licenční poplatky a zahraniční úroky mezi obchodními společnostmi členských států a o možnost vyrovnávání ztrát zahraničních dceřiných společností a stálých provozoven.<sup>35</sup> (Jednotlivé směrnice jsou popsány dále v této kapitole.)

Aby objektivně zhodnotila význam zdanění na obchodní rozhodování, nechala Komise v roce 1990 vypracovat analýzu dotýkající se korporátních daní. Závěry dle očekávání zdůraznily, že rozdíly v daňové struktuře i sazbách daní ovlivňují podstatně rozhodování nadnárodních korporací o alokaci jejich kapitálu a způsobují deformace v hospodářské soutěži, a že je tedy k jejich odstranění nutný centrální zásah. Reakcí na tato fakta bylo vydání doporučení, která se zaměřila především na eliminaci dvojího zdanění, a to v oblasti daňových systémů jednotlivých členských zemí, jejich daňových základů a sazeb. S úmyslem zároveň zachovat volnou a férovou daňovou konkurenci, deklarovala pak orientaci na „jemnou“ daňovou harmonizaci, a tím vymezila další aktivity EU v oblasti daní na úroveň pouhého zohlednění základních standardů v jednotlivých daňových systémech. V roce 1993 zveřejnila Komise návrhy na doplnění směrnic z roku 1990, nebyly však přijaty.<sup>36</sup>

Po více než dvacetiletých diskuzích a přesvědčování členských států dosáhla Komise úspěchu v přijetí jen malého množství mírných reforem. Proto se v dalším konání zaměřila na možnost transformace výsledků studií Rudingova výboru a jeho doporučení do směrnic.

Výbor došel k závěru, že vlivem rozdílných daňových systémů mezi členskými státy vznikají škodlivé distorze a k jejich eliminaci je nutný zásah ze strany EU. Byl proto vytvořen detailní návrh budoucího vývoje korporativního zdanění, který

---

<sup>35</sup> JANÍČKOVÁ, Lenka. *Daňová harmonizace – možná cesta z krize?* Český finanční a účetní časopis [online]. 2012,7(1), 18 [cit. 2016-08-02]. ISSN 1802-2200. Dostupné z: <https://www.vse.cz/cfuc/abstrakt.php3?IDcl=303>

<sup>36</sup> JANÍČKOVÁ, Lenka. *Daňová harmonizace – možná cesta z krize?* Český finanční a účetní časopis [online]. 2012,7(1), 18 [cit. 2016-08-02]. ISSN 1802-2200. Dostupné z: <https://www.vse.cz/cfuc/abstrakt.php3?IDcl=303>

měl být implementován ve třech etapách. První etapa měla odstraňovat diskriminační ustanovení daňových předpisů členských zemí v oblasti mezinárodních investic, především srážkové daně na zahraniční kapitálové toky a dále zajistit, aby dividendy společností se sídlem na území jiných států byly zdaňovány minimálně obdobnou sazbou jako dividendy firem domácích. Zároveň Komise vypracovala návrh směrnice o minimální sazbě korporátní daně ve výši 30%. Druhá etapa přepokládala souhlas všech členských států s maximální sazbou korporátní daně ve výši 40%. Dalším doporučením bylo, aby daň ze zisku byla vybírána pouze jedna, a to daň korporací. První a druhá fáze měly zahrnovat opatření navržená k harmonizaci alespoň základních norem pro konstrukci daňových základů korporátní daně v rámci EU. Velmi zásadním úkolem byla pak podpora maximální transparentnosti daňových pobídek, které poskytují jednotlivé členské státy k získání zahraničních investic. Třetí fáze měla představovat dokončení hospodářské a měnové unie. Mimo to byla doporučena celá řada opatření k odstranění stávajících problémů. Komise reagovala vytvořením množstvím návrhů, nicméně ani ty opět nebyly přijaty.<sup>37</sup>

Z důvodu nedostatečné úspěšnosti svých iniciativ zahájila Komise od poloviny 90. let nový přístup k daňové koordinaci. **Rada pro hospodářské a finanční věci, ECOFIN** (Economic and Financial Affairs Council) představovaná ministry hospodářství a financí všech členských států, na svém setkání v roce 1996 navrhla nový pohled na škodlivou daňovou konkurenci, jehož výsledkem byl daňový balíček zaměřený na jeho eliminaci. Stěžejním prvkem bylo vytvoření Kodexu chování pro zdaňování podniků (COM(97) 495 final). Ten představuje nesvazující dohodu mezi členskými státy, která má za úkol především nepřipouštět netransparentní administrativní činnosti či zvýhodňující zdanění určitých aktivit. Jeho opatření zahrnovala směrnice, zákony a administrativní praktiky pro boj proti daňovým únikům s hlavním cílem omezit daňovou konkurenci v oblasti vysoce mobilních investic. Kodex mimo jiné obsahoval ustanovení o vytvoření „navazující“ skupiny, která by měla za úkol analyzovat a hodnotit dosažené výsledky. Takto vznikla v roce 1998 tzv. **Primarolo group**, jejímž úkolem bylo kontrolovat národní opatření spadající do

---

<sup>37</sup> JANÍČKOVÁ, Lenka. *Daňová harmonizace – možná cesta z krize?* Český finanční a účetní časopis [online]. 2012,7(1), 18 [cit. 2016-08-02]. ISSN 1802-2200. Dostupné z: <https://www.vse.cz/cfuc/abstrakt.php3?IDcl=303>

kodexu a vyšetřovat případy nerovného zdanění podniků. Uvedený přístup byl velmi úspěšný, neboť zveřejnění škodlivých praktik vyvinulo tlak na jejich odstranění.<sup>38</sup>

Na jaře roku 2000 přijala Evropská rada tzv. **Lisabonskou strategii**, jejímž hlavním cílem bylo vytvořit z EU do deseti let nejkonzurenceschopnější a nejdynamičtější ekonomikou. Nezbytnou podmínkou na této ambiciózní cestě je pak logicky nutnost existence sladěného daňového systému, který by nebránil konkurenceschopnosti firem a přispíval tak k hladkému průběhu operací na vnitřním trhu. S touto ideou byla vypracována studie (COM(2001) 582 final), která měla analyzovat rozdíly v korporátních daních jednotlivých členských států, identifikovat hlavní překážky bránící přeshraniční ekonomické aktivitě a navrhnout řešení vedoucí k jejich potlačení. Výsledkem studie bylo vyhodnocení existujícího systému korporátních daní v EU jako vysoce neefektivního a došlo k navržení čtyř variant řešení: zdanění v domácí zemi; společný konsolidovaný základ daně právnických osob; evropská korporátní daň; povinný harmonizovaný základ daně. V roce 2004 se členské státy shodly na směřování svých harmonizačních aktivit ke společnému konsolidovanému základu daně pro právnické osoby.<sup>39</sup>

Skutečnost, že harmonizace daní probíhá v pomalém trendu, potvrzuje analýza publikovaných dokumentů. Od počátku EHS do současnosti bylo ke korporátním daním podáno pouze 36 návrhů, konvencí, rozhodnutí a směrnic. V převážné většině (64 %) se jednalo o návrhy předložené Evropskou komisí. Nejvíce aktivní byla Komise na začátku 90. let, především v roce 1990, což bylo způsobeno hlavně pozitivním ekonomickým vývojem v tomto období. Avšak v druhé polovině 90. let, po rozšíření EU na 25 členských států došlo ke ztížení procesu harmonizace daní hlavně z toho důvodu, že u většiny otázek týkajících se daní je vyžadován souhlas všech členských států. Aktivity v této oblasti se opět zvýšily až od roku 2003.<sup>40</sup>

Důvodem, proč v současné době proces harmonizace stagnuje, je při dosahování harmonizace pozitivním způsobem fakt, že k ní nejsou jednotlivé země

---

<sup>38</sup> JANÍČKOVÁ, Lenka. *Daňová harmonizace – možná cesta z krize?* Český finanční a účetní časopis [online]. 2012,7(1), 18 [cit. 2016-08-02]. ISSN 1802-2200. Dostupné z: <https://www.vse.cz/cfuc/abstrakt.php3?IDcl=303>

<sup>39</sup> JANÍČKOVÁ, Lenka. *Daňová harmonizace – možná cesta z krize?* Český finanční a účetní časopis [online]. 2012,7(1), 18 [cit. 2016-08-02]. ISSN 1802-2200. Dostupné z: <https://www.vse.cz/cfuc/abstrakt.php3?IDcl=303>

<sup>40</sup> JANÍČKOVÁ, Lenka. *Daňová harmonizace – možná cesta z krize?* Český finanční a účetní časopis [online]. 2012,7(1), 18 [cit. 2016-08-02]. ISSN 1802-2200. Dostupné z: <https://www.vse.cz/cfuc/abstrakt.php3?IDcl=303>

dostatečně pozitivně nakloněny, což za podmínky jednomyslného schvalování daňových legislativních předpisů vede k jejich chronickému zamítání. Za této situace může pomoci a být cestou k dosažení kvalitního jednotného trhu negativní forma harmonizace, která v jistých případech přináší žádané výsledky, tyto však bohužel nejsou jednotné a závazné pro všechny členské státy, takže v celkovém výsledku k daňové harmonizace nevedou.<sup>41</sup>

Vzhledem k faktu, že v současné době každá ze zemí uplatňuje jiný systém daně korporací, není v EU daňové prostředí daňově neutrální. Tato skutečnost vede k tomu, že obchodní společnosti při svém rozhodování o umisťování mezinárodních investic berou v úvahu nejen konkrétní dopravní infrastrukturu, energetiku, kvalitu legislativy jednotlivých států, pracovní síly nebo surovin, ale jsou zásadně ovlivňovány zdaněním a efektivní sazbou daně.<sup>42</sup>

Jedním ze slibných nástrojů, které mohly přispět k harmonizaci přímých daní, je po roce 2000 nařízením Rady č.1453/2003 ustanovení nového typu právnické osoby, tzv. **Evropské družstevní společnost**. Hlavním cílem jejich existence bylo v první řadě zavedení jednotných mezinárodních pravidel pro společnosti podnikající v celoevropském prostoru i mimo něj. Měly přispět k vyšší transparentnosti, efektivnosti a konkurenceschopnosti na jednotném evropském i světovém trhu. Rovněž možnost snadnějšího přemísťování sídla společnosti, rozdělování korporací nebo fúze mělo přinést vítané zjednodušení. Bohužel slibný projekt nebyl zcela naplněn, neboť jeho současná daňová úprava, především neexistence jednotného systému zdaňování, neumožňuje společností plně využívat výhod, které jednotný trh poskytuje.<sup>43</sup>

Přesto lze do budoucna předpokládat další kroky směřující k harmonizaci právních úprav mezi členskými státy EU, a postupné sbližování právní úpravy evropských společností a národních obchodních společností může být cestou pro harmonizaci důchodových daní. Hlavní podmínkou takového procesu je především

---

<sup>41</sup> KOLÁŘ, Pavel; VÍTEK, Leoš; PAVEL, Jan et al. *Zdanění a neutralita*. 1. Praha : Eurolex Bohemia, 2005. 183 s. ISBN 80-86861-56-2.

<sup>42</sup> NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 319 s. ISBN 978-80-7357-695-0

<sup>43</sup> NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 319 s. ISBN 978-80-7357-695-0

sjednocení pravidel pro stanovení daňového základu a následná aproximace daňových sazeb.<sup>44</sup>

## Právní dokumenty

„Prvotní směrnici, která upravovala zejména spolupráci, informovanost v souvislosti s kontrolou činností nadnárodních společností se stala směrnice č. 77/799/EEC, jejíž působnost byla později rozšířena i na nepřímé daně. Směrnice se mimo jiné věnovala zjišťování a potírání spekulativních přesunů zisku a vyhýbání se daňové povinnosti. Tato směrnice postupně prošla několika novelizacemi. Prostřednictvím směrnice č. 2004/56/EC byla směrnice č. 77/799/EEC rozšířena a upřesněna ve sféře spolupráce souběžných kontrol u daní z příjmu, majetku a daní z pojistného v duchu směrnice č. 76/308/EEC. Nakonec došlo k nahrazení základní směrnice č. 77/799/EEC v novelizovaném znění, směrnicí č. 2011/16/EU, která komplexně řeší postup a pravidla spolupráce v oblasti všech daní s výjimkou DPH, akcízů, povinných příspěvků na sociální zabezpečení a některých smluvních poplatků. Směrnicí č. 2011/16/EU se ukládá státům EU vyměňovat si vzájemně **informace o rezidentech EU**. Informace se týkají příjmů ze závislé činnosti, důchodů, některých produktů životního pojištění, odměn manažerů, vlastnictví nemovitého majetku a příjmů z jeho pronajímání.“<sup>45</sup>

V souvislosti s přechodem na jednotný trh Evropské unie v roce 1990 se harmonizaci přímého zdanění výrazně a detailně věnovaly další směrnice, které lze rozdělit dle konkrétního zaměření na oblast fúzí a akvizic korporací, dále na problematiku mateřských a dceřiných společností, na zdaňování příjmů z úspor, úroků a licenčních poplatků.<sup>46</sup>

„Pravidla pro fúze a akvizice společností upravuje směrnice č. 90/434/EEC. Její podstatou byla úprava odkladu daňové povinnosti z kapitálových výnosů, převodu aktiv nebo výměnu akcií mezi dvěma či více společnostmi přesahující hranice jednoho státu, nikoliv však EU. Úprava daňové povinnosti podle uvedené směrnice se vztahuje pouze na fúze, akvizice anebo rozdělení společností v EU

---

<sup>44</sup> NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 319 s. ISBN 978-80-7357-695-0.

<sup>45</sup> NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 319 s. ISBN 978-80-7357-695-0.

<sup>46</sup> NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 319 s. ISBN 978-80-7357-695-0.



a jejím cílem je zavedení unifikovaného systému a způsobu zdaňování v souvislosti s rozdělováním či slučováním společností. Současně směrnice č. 90/434/EEC ponechávala v kompetenci členských zemí EU eventualitu odepřít daňové zvýhodnění zúčastněným korporacím v souvislosti s podezřením na daňový únik anebo vyhýbání se daňové povinnosti, a dále v případě, že korporace nedodrží podmínky platné pro zastoupení zaměstnanců v dozorových orgánech korporací účastněných na fúzi či rozdělení.<sup>47</sup>

„Po zavedení **statutu Evropské společnosti (SE) a Evropské družstevní společnosti (SCE)** došlo k novelizaci směrnice č. 90/434/EEC směrnicí č. 2005/19/EC. Nová směrnice umožňuje přeměny poboček na dceřiné společnosti, stejně jako reorganizace či přemísťování sídel SE anebo SCE bez daňových dopadů. Oproti předchozí směrnici č. 90/434/EEC snižuje velikost podílu přijímající společnosti na základním kapitálu převádějící společnosti z minimálně 25 % na minimálně 20 % (Hodnota je uplatňována od 1. ledna roku 2007.), respektive na minimálně 15 % (Platnost se vztahuje k datu od 1. ledna 2009.), při kterém se v případě zrušení tohoto podílu, dosažený zisk z této operace nezdaňuje. Směrnice č. 2005/19/EC dále umožňuje převod (Jedná se o částečné rozdělení, tzv. split-off.) jedné či více poboček společnosti do sesterské společnosti, bez ohledu na to, zda se jedná o již stávající či nově založenou sesterskou firmu.“<sup>48</sup>

„Úprava chování skupin korporací v EU je zajištěna směrnicí č. 90/435/EEC. Směrnice umožňuje, aby členská země EU, ve které působí mateřská společnost, nezdaňovala příjmy dceřiné společnosti v jiném státě EU a pokud ano tak, aby mateřská společnost mohla od základu daně odečíst daň takové dceřiné společnosti. Současně bylo směrnicí, v případě rozdělení zisku po zdanění dceřiné společnosti, zamezeno dalšímu zdaňování formou srážkové daně. Směrnice také pamatovala na pravidlo tzv. nízké kapitalizace<sup>49</sup> v souvislosti s eliminací účelového snižování daňových základů při výběru daní jednotlivými státy EU. Stejně jako v oblasti fúzí došlo i v případě směrnice o mateřských a dceřiných společnostech v souvislosti se

---

<sup>47</sup> NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 319 s. ISBN 978-80-7357-695-0.

<sup>48</sup> NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 319 s. ISBN 978-80-7357-695-0.

<sup>49</sup> Nízká kapitalizace znamená, že úroky placené dceřinou společností své matce při dluhovém financování nejsou finanční institucí státu akceptovány jako daňově uznatelné, pokud nesplňují zákonem daná kritéria.

změnami a zejména se vznikem SE a SCE k jejímu doplnění a upřesnění novou směrnicí. Nově vydaná směrnice č. 2003/123/EC se detailně týkala rozdělování zisků mezi mateřskými, dceřinými společnostmi a jejich stálými provozovny, a také SE a SCE. Směrnice č. 2003/123/EC jasně stanovila velikost podílu pro určení společnosti jako mateřské z původních 25 % uvedených ve směrnici č. 90/435/EEC na hodnoty nižší. Postupné snižování hodnot proběhlo v časovém harmonogramu nabytí účinnosti následně: 20 % od 1. ledna 2005, 15 % od 1. ledna 2007, 10 % od 1. ledna 2009. Poslední významnou sférou, které se doplňující směrnice věnuje, je zamezení dvojího zdanění v případě výplaty dividend mezi mateřskou a dceřinou společností i jejími stálými provozovny, pokud se jedná o přeshraniční výplatu dividend. Výplata dividend je v takovém případě vyjmuta ze srážkové daně.<sup>50</sup>

V návaznosti na další rozšíření EU v roce 2007 o Bulharsko a Rumunsko byla přijata směrnice č. 2006/98/EC, která doplňuje seznamy společností, jichž se výše uvedená směrnice týká, o typy společností fungující v Bulharsku a Rumunsku.<sup>51</sup>

Zamezením dvojího zdanění se v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků zabývá úmluva č. 90/436/EEC, v níž jsou formulovány zásady řešení konfliktů, které vznikají mezi orgány správy daní a dotčeným subjektem v EU. Jedná se v podstatě o problematiku, k níž stále ještě nedozrála politická vůle včlenit stávající systém velkého množství bilaterálních smluv uzavřených mezi členskými státy do jedné smlouvy s identickým obsahem.

Evropská rada přijala v roce 2003 tzv. daňový balíček, právně nezávazný, jehož přijetím se členské státy se dobrovolně zavázaly odstranit či alespoň eliminovat existující ustanovení a daňové praktiky, které jsou příčinou škodlivé daňové konkurence a deformují hospodářskou soutěž. Balíček s názvem „**Tax Package**“ obsahuje smluvená pravidla pro zdaňování společností, dále opatření, jež by měla sloužit k dosažení kvalitativně vyšší úrovně aproximace ve zdaňování příjmů z úspor a dohodu o odstranění srážkové daně z licenčních poplatků nebo úrokových plateb. Pravidla zohledňují i veřejnou podporu ve sféře korporativního zdaňování

---

<sup>50</sup> NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 319 s. ISBN 978-80-7357-695-0.

<sup>51</sup> NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 319 s. ISBN 978-80-7357-695-0.

implementací sdělení Evropské komise č. 98/C 384/03, které se danému tématu věnuje.<sup>52</sup>

Směrnice č. 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb, účinná od roku 2005, upravuje pravidla zdaňování fyzických osob. Hlavním cílem této směrnice je zabránit vyhýbání se daňové povinnosti nebo účelovému snižování daní prostřednictvím přemísťování svého daňového rezidentství. Zajištění efektivního zdanění příjmů plynoucích z úspor ve formě úroků vyplacených v jedné členské zemi EU skutečným vlastníkům, kteří jsou daňovými rezidenty v jiné zemi EU, a to v souladu s daňovými předpisy této jiné členské země, chce dosáhnout automatickou oznamovací a informační povinností daňovým správám jednotlivých zemí EU, v níž má individuální střadatel bydliště. Některým státům zároveň také umožňuje za předem stanovených podmínek aplikaci srážkové daně, výjimka se týká Belgie, Lucemburska a Rakouska. Směrnice zmiňuje také kolektivní investování do převoditelných cenných papírů.<sup>53</sup>

„Ke zlepšení situace korporací, konkrétně ke snížení vyvolaných nákladů zdanění by měl přispět systém jednotného zdaňování úroků a licenčních poplatků mezi společnostmi. Pravidla a způsob takového systému jsou obsahem směrnice č. 2003/49/EC. Uvedená směrnice je závazná pro korporace, které jsou rezidenty v EU nebo daňovými poplatníky daně z příjmu korporací v EU, či jsou uvedeny v dodatku této směrnice. Cílem směrnice je odstranění srážkové daně, daně z úroků a licenčních poplatků v případě příhraničních plateb v rámci EU mezi propojenými osobami. K oblasti úroků a licenčních poplatků se váží ještě dvě směrnice; první z nich, směrnice č. 2004/66/EC, doplňuje zmiňovaný dodatek směrnice č. 2003/49/EC o nově zavedené typy společností, druhá směrnice č. 2004/76/EC umožňuje v této oblasti některým státům (Přechodné období bylo umožněno České republice, Litvě, Lotyšsku, Polsku a Slovensku.) využít přechodného období pro začlenění směrnice č. 2003/49/EC do národních legislativ.“<sup>54</sup>

Ačkoliv by byly pro společný evropský trh ideální jednotné daně z příjmu, není zdanění příjmů fyzických osob, dividend, úroků a jiných cenných papírů Evropskou

---

<sup>52</sup> NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 319 s. ISBN 978-80-7357-695-0.

<sup>53</sup> NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 319 s. ISBN 978-80-7357-695-0.

<sup>54</sup> NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 319 s. ISBN 978-80-7357-695-0.

uníí harmonizováno a není ani plánováno. **Maastrichtská smlouva** obsahuje několik článků, které se týkají zdanění fyzických osob. V článku 58 upravuje volný pohyb kapitálu tak, že ponechává členským státům právo rozlišovat mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště nebo podle místa, kde je jejich kapitál investován. Článek 293 ukládá členským státům „zahájit jednání“ s cílem zamezit dvojímu zdanění uvnitř Společenství. Článek 294 zakazuje diskriminaci mezi státními příslušníky členských států, pokud jde o jejich finanční účast ve společnostech.<sup>55</sup>

Integrace v této oblasti probíhá převážně negativní formou, tzn. na základě rozhodnutí Evropského soudního dvora.

### 2.6.2 Majetkové daně

„Majetkové daně v EU jsou velmi různorodé. Často jsou vázány na kulturně historické aspekty každé jednotlivé členské země EU a nezřídka kdy i na určitý region. Velká většina z nich, např. daně z nemovitostí, se vybírá právě na municipální úrovni. Z těchto důvodů se v EU v dohledné době nepočítá s žádnou harmonizací, anebo alespoň s harmonizací, která by vnesla do daňového prostředí změny, tak výrazné jako např. u daní nepřímých.“<sup>56</sup>

Při převodech majetku se dodržují smlouvy o zamezení dvojího zdanění a také ani v tomto případě není důvod k harmonizaci a snaha cokoliv významně v rámci EU měnit.<sup>57</sup>

## 2.7 Harmonizace nepřímých daní

Nutností uvést v soulad nepřímé daně se zabývá již Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství z roku 1957, konkrétně ve článku 99. Tato smlouva byla prvním zásadním počinem k harmonizaci nepřímých daní, protože poskytla základní institucionální podklady pro iniciativu nově vzniklým evropským orgánům, Komisi a

---

<sup>55</sup> *SMLOUVA O EVROPSKÉ UNII: (92/C 191/01)* [online]. Maastricht, 1992, 136 [cit. 2016-08-10]. Dostupné z: [http://www.euroskop.cz/gallery/2/758-smlouva\\_o\\_eu\\_puvodni\\_verze.pdf](http://www.euroskop.cz/gallery/2/758-smlouva_o_eu_puvodni_verze.pdf)

<sup>56</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: Linde Praha, 2012. 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9.

<sup>57</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: Linde Praha, 2012. 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9.

Radě. Pro efektivní fungování vnitřního trhu bylo potřeba, aby DPH a spotřební daně odrážely potřeby fungování uvnitř EU.<sup>58</sup>

Harmonizace nepřímých daní byla nutná k odstranění všech bariér, které znesnadňovaly obchod mezi zeměmi. Proto bylo jejím hlavním cílem vyvinout takový způsob, který by volnému pohybu zboží, služeb a kapitálu nebránil nebo jej přinejmenším nekomplikoval.

Dalším důvodem harmonizace nepřímých daní je všeobecný trend ve světě i v zemích ES k přesouvání daňového zatížení z přímého zdanění do oblasti spotřeby.

### **2.7.1 Daň z přidané hodnoty**

Daň z přidané hodnoty je jednou z nejmladších daní ve světě. Na počátku existence EHS byla jediným státem uplatňujícím systém DPH Francie. Jednalo o trochu jiný mechanismus, než je ten současný a o jeho vytvoření a zavedení se v roce 1954 zasloužil francouzský ekonom Maurice Laure. Ostatní státy měly zaveden systém několikastupňových kumulativních daní z obratu (kaskádovitý systém), které svou rozdílností a složitostí neumožňovaly srovnání a vypořádání při přechodu přes hranice.<sup>59</sup>

DPH má mnoho výhod oproti daním kaskádovitého typu a v současné době patří k nejběžnějším obrátovým daním. V průběhu několika desetiletí se stala ve většině vyspělých zemí světa základem nepřímého zdanění.

Její hlavní výhodou je daňová neutralita, kdy již není výše zdanění zboží nebo služby závislá na počtu zpracovatelských stádií a subjektů. Toto je nazýváno vnitřní neutralitou, respektive soutěžní neutralitou a návazně má i neutralitu ekonomickou. S mezinárodním obchodem je spojena vnější neutralita, která nepřipouští diskriminaci nebo zvýhodňování dovozu, takže výše daně uvalené na zboží či služby ze zahraničí nesmí být vyšší (případně nižší), než daň identického domácího produktu.

Další výhodou je přesné stanovení výše daně procentem z prodejní ceny produktu, bezproblémové zdaňování služeb, na rozdíl od kaskádového systému

---

<sup>58</sup> JANÍČKOVÁ, Lenka. *Daňová harmonizace – možná cesta z krize?* Český finanční a účetní časopis [online]. 2012,7(1), 18 [cit. 2016-08-02]. ISSN 1802-2200. Dostupné z: <https://www.vse.cz/cfuc/abstrakt.php3?IDcl=303>

<sup>59</sup> KOZIEL, Martin. *EU: Harmonizace právní úpravy DPH*. Finance.cz [online]. 2009 [cit. 2016-08-10]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/221085-eu-harmonizace-pravni-upravy-dph/>

daně z obratu odstranění mnohonásobné duplicity zdanění, odolnost proti daňovým únikům a proto i spolehlivost zdroje příjmů pro státní rozpočet.<sup>60</sup>

Za zmínku zde stojí také některé menší nevýhody DPH. První je komplikovaná transformace z daně kaskádovitého charakteru, tou další je pak poměrně větší administrativní náročnost pro stát i plátce, praxí prokázané zvyšování inflace a dopad daňového zatížení nejvíce na poplatníky s nejnižšími důchody.<sup>61</sup>

Především s přihlédnutím k neutralitě DPH, pro mezinárodní obchod a jednotný vnitřní trh velmi podstatné a důležité, se potvrdila nutnost nahrazení kumulativního kaskádového systému nepřímého zdanění jednotným systémem daně z přidané hodnoty.

„První významný krok k harmonizaci DPH lze vidět ve Smlouvě o založení Evropského společenství uhlí a oceli (1951). V ní je uvědomění si potenciálních negativních dopadů (viz článek 4 smlouvy), které mohou mít různé systémy daní z obratu. Proto byl v roce 1953 ustanoven Tinbergenův výbor, který hodnotil vliv různých systémů daní z obratu na společný trh. Výbor doporučoval (ECTS Reports, 1953), že by měl být přijat nový systém, využívaný ve Společenství.“<sup>62</sup>

V reakci na Smlouvu o založení Evropského hospodářského společenství, a konkrétně na jeho Článek 99 o uvádění právních předpisů jednotlivých členských států v soulad, vytvořila Komise v roce 1960 několik pracovních skupin, skládající se z expertů z členských zemí, které měly na starosti otázky zabývající se problematikou daně z obratu v ES a možností jejich harmonizace. Výsledným závěrem (EEC Reports, 1963) bylo doporučení, že by kumulativní kaskádové daně z obratu měly být zrušeny a nahrazeny systémem daně z přidané hodnoty, který měla v té době již úspěšně zaveden jako jediná země Francie. Toto doporučení následoval návrh, který již anticipoval přijetí systému DPH.<sup>63</sup>

---

<sup>60</sup> NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 319 s. ISBN 978-80-7357-695-0.

<sup>61</sup> KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 276 s. ISBN 978-80-7357-574-8.

<sup>62</sup> JANÍČKOVÁ, Lenka. *Daňová harmonizace – možná cesta z krize?* Český finanční a účetní časopis [online]. 2012,7(1), 18 [cit. 2016-08-02]. ISSN 1802-2200. Dostupné z: <https://www.vse.cz/cfuc/abstrakt.php3?IDcl=303>

<sup>63</sup> JANÍČKOVÁ, Lenka. *Daňová harmonizace – možná cesta z krize?* Český finanční a účetní časopis [online]. 2012,7(1), 18 [cit. 2016-08-02]. ISSN 1802-2200. Dostupné z: <https://www.vse.cz/cfuc/abstrakt.php3?IDcl=303>

Nastolený harmonizační proces v oblasti systémů nepřímého zdanění poté probíhal ve třech fázích, vzájemně se prolínajících. První etapa, tzv. strukturální harmonizace, znamenala samotný pozvolný a nelehký proces změny z několika různorodých systémů nepřímého zdanění na systém jednotný, který zaručí hladké fungování jednotného vnitřního trhu. Druhá etapa, neméně složitá, spočívala ve sbližování daňových sazeb. Záměrem poslední etapy bylo zrušení intrakomunitárních daňových hranic ES.

Vzhledem k tomu, že mezi členskými státy nevznikla potřebná shoda pro úpravu nepřímých daní formou nařízení, jejich sjednocování probíhalo především prostřednictvím směrnic. Bylo tedy na samotných členských státech, jakým způsobem k požadovanému cíli dospějí a sami si stanoví, jak bude vypadat jejich konečný právní předpis. Mají možnost buď pouze přeložit text dané směrnice a začlenit jej do své legislativy jako zákon, nebo navrhovanou směrnicí nechat projít delší diskusí na více úrovních s tím výsledkem, že je sice legislativní proces delší, ale za to výsledný produkt vykazuje podstatně vyšší úroveň a zdařile reaguje na již existující právní stav.<sup>64</sup>

Zásadním krokem v oblasti daně z přidané hodnoty bylo v roce 1967 Radou Evropské unie přijetí první směrnice č. 67/227/EEC, která se zabývala vymezením DPH, jejími základními zásadami a hlavně přikazovala nahradit do počátku roku 1970 stávající daně systémem DPH. Lhůta pro zavedení nebyla dodržena, proto byly následně přijaty směrnice, které termíny implementace vybraným zemím prodlužovaly.<sup>65</sup>

Druhá směrnice č. 67/228/EEC přesně definovala a precizovala termíny, jako předmět DPH, dodání zboží, poskytnutí služby, dovoz zboží, plátce daně, místo a datum uskutečnění zdanitelného plnění.<sup>66</sup>

Zároveň tato směrnice umožnila členským státům aplikovat v jejich malých podnicích a zemědělských subjektech tzv. speciální režim uplatňování DPH, který

---

<sup>64</sup> KOZIEL, Martin. *EU: Harmonizace právní úpravy DPH*. Finance.cz [online]. 2009 [cit. 2016-08-10]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/221085-eu-harmonizace-pravni-upravy-dph/>

<sup>65</sup> JANÍČKOVÁ, Lenka. *Daňová harmonizace – možná cesta z krize?* Český finanční a účetní časopis [online]. 2012,7(1), 18 [cit. 2016-08-02]. ISSN 1802-2200. Dostupné z: <https://www.vse.cz/cfuc/abstrakt.php3?IDcl=303>

<sup>66</sup> BERGER, Wolfgang; KINDL, Caroline; WAKOUNIG, Marian. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty, praktický komentář*. 1. Praha : VOX, a. s., 2010. 736 s. ISBN 978-80-86324-83-8.

odpovídá jejich národním požadavkům a možnostem. V kompetenci jednotlivých zemí zůstala také volba velikosti základní sazby daně a možnost podle svého uvážení a potřeby zdaňovat vybrané druhy výrobků a služeb zvýšenou či sníženou daňovou sazbou. Používání nulové sazby daně bylo však směrnicí výrazně omezeno.<sup>67</sup>

Třetí směrnice č. 69/463/EEC prodloužila lhůtu pro implementaci DPH v Belgii, neboť se při jejím zavádění potýkala s nemalými problémy, až do konce roku 1972. Dvěma dalšími směrnicemi a to čtvrtou a pátou byl prodloužen časový limit pro Itálii do konce roku 1973.

Konečného sjednocení systému daně z přidané hodnoty v zemích ES bylo dosaženo k 1. lednu 1973.

Za vůbec nejdůležitější směrnici v procesu harmonizace je dosud považována tzv. **šestá směrnice č. 77/388/EEC**, jejímž cílem bylo co nejvíce sladit devět, dosud téměř samostatně se vyvíjejících systémů daně z přidané hodnoty s národními odlišnostmi. Směrnicí byla přesně vymezená základní terminologie a pravidla pro místo a uskutečnění zdanitelného plnění, dále základ daně a sazby DPH, problematika týkající se zejména intrakomunitárního plnění, dovozu a vývozu, upřesnění zdaňování poskytovaných služeb. Zabývá se identifikací zúčastněných subjektů na systému DPH, osvobozením od daně v tuzemsku, při dovozu, zvláštními režimy a mnoha dalšími tématy s DPH spojenými.<sup>68</sup>

Po dlouhou dobu pak žádná další směrnice významem tuto šestou nepřekonala a za základní byla považována až do roku 2006. Do jejího nahrazení byla více než třicetkrát novelizována,

Směrnice č. 91/680/EEC započala proces zrušení daňových hranic. Při pohybu výrobků a poskytování služeb mezi členskými státy byl nahrazen dosud používaný režim celní novým režimem, tzv. intrakomunitárním. Celní režim zůstal určen pouze pro obchodování se třetími zeměmi.<sup>69</sup>

---

<sup>67</sup> BERGER, Wolfgang; KINDL, Caroline; WAKOUNIG, Marian. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty, praktický komentář*. 1. Praha : VOX, a. s., 2010. 736 s. ISBN 978-80-86324-83-8.

<sup>68</sup> BERGER, Wolfgang; KINDL, Caroline; WAKOUNIG, Marian. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty, praktický komentář*. 1. Praha : VOX, a. s., 2010. 736 s. ISBN 978-80-86324-83-8.

<sup>69</sup> NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 319 s. ISBN 978-80-7357-695-0.



Směrnice č. 92/77/EEC usilující o přiblížení daňových sazeb zavedla minimální základní (standardní) sazbu daně ve výši 15 % a minimální sníženou sazbu daně ve výši 5 %. Státy si mohly samy určit výši sazby daně, přičemž jim bylo povoleno užívání maximálně dvou snížených sazeb a za určitých specifikovaných podmínek, ale jen po přechodnou dobu, sazby ještě nižší. Účinnost této směrnice byla od 1. ledna 1993.<sup>70</sup>

Ke zlepšení daňové informovanosti, kontroly a snižování daňových úniků byly Nařízením Rady č. 218/92 zavedeny tyto nové nástroje: daňové identifikační číslo, datový systém VIES19 (VAT Information Exchange System), INTRASTAT – kontrolní statistický systém.<sup>71</sup>

Pro svou administrativní náročnost je daň z přidané hodnoty obecně náchylná k daňovým únikům a podvodům (Zejména tzv. karuselové podvody, které se rozmohly v oblasti intrakomunitárního obchodování a objem daňového úniku z nich je bezpochyby obrovský.) Z těchto již konkrétních důvodů ale i pro posílení prevence podvodů zřídila Komise svým Rozhodnutím č. 1999/352 **Evropský úřad pro boj proti podvodům (OLAF)**.<sup>72</sup>

Administrativní spolupráci v oblasti správy DPH posílilo nařízení Rady č. 1798/2003, které zavedlo závaznější a jasnější pravidla pro členské země, umožnilo širší výměnu informací mezi správci daní a snazší a přímější kontakt mezi úředníky.

Následné nařízení Rady č. 37/2009 posouvá dosavadní správní spolupráci do úrovně aktivnějšího boje proti daňovým únikům v rámci zemí EU.<sup>73</sup>

„Tak jako pro jiné oblasti regulované evropským právem, tak i pro daňovou oblast je charakteristické nepřeborné množství výjimek z pravidel, které si pro sebe vymínily členské státy v průběhu legislativního procesu či následně, např. nejaktuálněji se jedná o přesunutí restauračních služeb, kadeřnictví atd. ze základní sazby do sazby snížené. Neochotu členských států vzdát se některých svých benefitů dokazuje dohoda z roku 2005, na základě které si státy prodloužily aplikaci

---

<sup>70</sup> BERGER, Wolfgang; KINDL, Caroline; WAKOUNIG, Marian. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty, praktický komentář*. 1. Praha : VOX, a. s., 2010. 736 s. ISBN 978-80-86324-83-8.

<sup>71</sup> NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 319 s. ISBN 978-80-7357-695-0.

<sup>72</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: Linde Praha, 2012. 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9.

<sup>73</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: Linde Praha, 2012. 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9.

snížených sazeb na služby s vysokým podílem lidské práce až do 31. prosince 2010 a už dnes se uvažuje o opětovném prodloužení této lhůty.<sup>74</sup>

Za dlouhou dobu platnosti od svého schválení prošla Směrnice č. 77/388/EEC velmi mnoha novelizacemi a změnami. Z tohoto důvodu v roce 2004 Rada na návrh Komise rozhodla, aby pro obnovení její srozumitelnosti a přehlednosti byla přepracována a nahrazena směrnicí novou. S účinností od 1. ledna 2007 se tedy nově vytvořená směrnice č. 2006/112/EC **o společném systému daně z přidané hodnoty (tzv. Recast)** stala novým základním zdrojem harmonizace této daně. V podstatě jde především o přepis šesté směrnice a nepřináší zásadnější změny. Popisuje předmět daně, osoby povinné k dani, okamžik uskutečnění a místo zdanitelného plnění, základ a sazby daně, zásady osvobození od daně, zvláštní režimy atd. V oblasti sazeb daně stanoví možnost používání dvou snížených sazeb DPH, které však nesmí být nižší než 5 %. Snížená sazba může být použita výhradně na vyjmenované zboží a služby uvedené v Příloze III Směrnice (zdravotnické potřeby a služby, potraviny, dodání vody, apod.). Výše horní sazby omezena nebyla. Nesporným přínosem Recastu byla kromě uvedených změn také úprava nepřesného českého překladu původní směrnice, který působil v praxi mnoho problémů.<sup>75</sup>

Směrnice č. 2007/75/EC prodlužovala některým konkrétním členským zemím na vyjmenované druhy zboží a služeb výjimky v uplatňování snížených sazeb, a to především na služby s vysokým podílem lidské práce, či na knihy a odborné publikace.

Následující tři směrnice měly především zamezit daňovým únikům v rámci vnitřního trhu, intrakomunitárního obchodu. Směrnice č. 2008/117/EC se týkala uskutečnění plnění a přenosu povinnosti na příjemce u služeb, jejichž poskytování je dlouhodobé, tj. delší než jeden rok a taktéž upřesnila podmínky pro podávání souhrnného hlášení osobami povinnými k dani. Směrnice č. 2009/69/EC upřesnila soubor minimálních podmínek, za nichž lze osvobodit od DPH dovoz ze zemí mimo

---

<sup>74</sup> JANÍČKOVÁ, Lenka. *Daňová harmonizace – možná cesta z krize?* Český finanční a účetní časopis [online]. 2012,7(1), 18 [cit. 2016-08-02]. ISSN 1802-2200. Dostupné z: <https://www.vse.cz/cfuc/abstrakt.php3?IDcl=303>

<sup>75</sup>KOZIEL, Martin. *EU: Harmonizace právní úpravy DPH*. Finance.cz [online]. 2009 [cit. 2016-08-10]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/221085-eu-harmonizace-pravni-upravy-dph/>

EU. Další směrnice č. 2009/132/EC podrobně precizovala osvobození některých druhů zboží od daně z přidané hodnoty při konečném dovozu zboží.<sup>76</sup>

Směrnice č. 2009/47/EC opět povolovala výjimky některým svým konkrétním členským zemím na uplatňování snížených sazeb u některých druhů zboží a služeb s odůvodněním, že jejich uplatňování nepředstavuje pro vnitřní trh reálnou hrozbu a dokonce může mít i kladný vliv na tvorbu pracovních míst.<sup>77</sup>

Směrnice č. 2010/23/EU zavedla v členských zemích dočasné přenesení daňové povinnosti na některé, na daňové podvody vysoce rizikové druhy poskytovaných služeb.<sup>78</sup>

Směrnice č. 2010/45/EU uložila členským zemím zavést do svých daňových zákonů zjednodušená fakturační pravidla, která umožní, aby dodavatel zboží nebo poskytovatel služby mohl odvést DPH do daňového systému až po přijetí platby za dodání zboží nebo poskytnutí služby.<sup>79</sup>

S účinností od 1. ledna roku 2012 bylo nařízení Rady č. 1798/2003 nahrazeno nařízením Rady č. 904/2010 **o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty**, které ustanovilo institut výměny informací na žádost a bez žádosti, podrobněji konkretizovalo podmínky jeho praktikování, rozsah a podmínky výkonů úředníků při správních šetřeních, vztahy s třetími zeměmi (země mimo EU), nastavilo zpětné vazby plynoucí z jednotlivých šetření a pro rychlou výměnu cílených informací zavedlo zcela nový informační systém s názvem **EUROFISC**.<sup>80</sup>

Směrnice č. 2010/88/EU opět potvrdila vhodnost zachování stávající minimální základní sazbu DPH na úrovni 15 % až do konce roku 2015.<sup>81</sup>

---

<sup>76</sup> BERGER, Wolfgang; KINDL, Caroline; WAKOUNIG, Marian. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty, praktický komentář*. 1. Praha : VOX, a. s., 2010. 736 s. ISBN 978-80-86324-83-8.

<sup>77</sup> BERGER, Wolfgang; KINDL, Caroline; WAKOUNIG, Marian. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty, praktický komentář*. 1. Praha : VOX, a. s., 2010. 736 s. ISBN 978-80-86324-83-8.

<sup>78</sup> BERGER, Wolfgang; KINDL, Caroline; WAKOUNIG, Marian. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty, praktický komentář*. 1. Praha : VOX, a. s., 2010. 736 s. ISBN 978-80-86324-83-8.

<sup>79</sup> BERGER, Wolfgang; KINDL, Caroline; WAKOUNIG, Marian. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty, praktický komentář*. 1. Praha : VOX, a. s., 2010. 736 s. ISBN 978-80-86324-83-8.

<sup>80</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: Linde Praha, 2012. 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9.

<sup>81</sup> BERGER, Wolfgang; KINDL, Caroline; WAKOUNIG, Marian. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty, praktický komentář*. 1. Praha : VOX, a. s., 2010. 736 s. ISBN 978-80-86324-83-8.

V systému daně z přidané hodnoty jsou možné dva způsoby zdaňování : **princip země určení** a **princip země původu**. Evropská Komise původně na přechodnou dobu vybrala princip země určení, vhodnější pro společenství států používajících odlišné sazby daně. Daň je tak vybírána v tom členském státě, v němž se nachází příjemce zdanitelného plnění a k jejímu výpočtu se použije sazba platná pro zemi, v níž je zboží spotřebováno. V důsledku této zásady zůstává daňový výnos v zemi konečné spotřeby. Ačkoli se fungování systému podle země spotřeby osvědčilo, evropské instituce stále ještě zcela neopustily svůj záměr zavedení zdanění podle principu země původu. Podle této zásady by byla DPH vybírána již v zemi produkce a k jejímu výpočtu by se použila sazba platná v zemi původu. Zásadní překážkou je však to, že přechod na princip země původu by nutně muselo doprovázet také zavedení jednotné sazby daně všemi členskými státy, přičemž k tak zásadnímu kroku prozatím neexistuje ze strany vlád členských zemí politická vůle.

Harmonizaci DPH posunuly kupředu další dvě významné směrnice, jejichž účinnost nastala 1. ledna 2010. První z nich, směrnice č. 2008/8/EC zavedla nová pravidla pro poskytovatele služeb ve smyslu určování místa zdanitelného plnění. Poskytování služeb se na jejím základě zdaňuje ve státě, kde se nachází zákazník. V případě poskytování služeb konečným spotřebitelům bude nadále místem plnění konkrétní místo činnosti poskytovatele. Druhá směrnice č. 2008/9/EC zjednodušila pravidla a urychlila proces vrácení DPH osobám povinným k dani z jiných členských států než je stát vrácení daně a k tomuto účelu zavedla pro plátce daně společný elektronický systém.<sup>82</sup>

Jak bylo zmíněno na začátku kapitoly, jednotná úprava daně z přidané hodnoty ve všech členských zemích je pro fungování jednotného vnitřního trhu zásadní. Z tohoto důvodu je zatím jako jediná daň předmětem nejintenzivnější daňové harmonizace v rámci Evropského společenství.<sup>83</sup>

„U daně z přidané hodnoty bylo dosaženo velkého stupně harmonizace národních daňových systémů. Snahou o zajištění správného fungování vnitřního trhu bez existence umělých překážek obchodu ve formě nesourodých systémů nepřímých

---

<sup>82</sup> KOZIEL, Martin. *EU: Harmonizace právní úpravy DPH*. Finance.cz [online]. 2009 [cit. 2016-08-10]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/221085-eu-harmonizace-pravni-upravy-dph/>

<sup>83</sup> KOZIEL, Martin. *EU: Harmonizace právní úpravy DPH*. Finance.cz [online]. 2009 [cit. 2016-08-10]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/221085-eu-harmonizace-pravni-upravy-dph/>

daní ale Evropská komise zdůvodňuje potřebu pokračovat v harmonizaci DPH i nadále.“<sup>84</sup>

Kromě hmotněprávní úpravy je předmětem harmonizace této nepřímé daně rovněž její správa.<sup>85</sup>

### 2.7.2 Spotřební daně

Otázkou harmonizace spotřebních daní se začala Komise zabývat stejně jako u ostatních daní velmi brzy po založení EHS. Návrh směrnice o postupné podpoře zavádění specifických spotřebních daní na tekuté hydrokarbonáty předložila v roce 1970 zároveň s návrhem na postupnou harmonizaci tabákových výrobků. O rok později, v roce 1971 navrhla způsob zdanění minerálních olejů a vytvoření společného systému sazeb.<sup>86</sup>

Aby jednotný vnitřní trh mohl fungovat co nejefektivněji, musela Komise řešit, které spotřební daně z celé její škály bude vhodné harmonizovat, a které zatím ne, a především v jakém směru a jak.

Počáteční ideou bylo harmonizovat nejen strukturu, ale i daňové sazby všech typů spotřebních daní (akcízů). Postupně se stejně jako u harmonizace daně z přidané hodnoty přesunula tato snaha více do oblasti strukturální a daňové sazby byly vymezeny pouze minimální hodnotou. Důvodem byla především neochota států podstatně měnit historicky dané odlišnosti v národních systémech spotřebních daní, ale i úvaha, že už i samotná existence odlišných sazeb může vést vlivem jejich konkurence k sblížení daňových sazeb (tzv. spontánní harmonizační efekt). Dle Nerudové lze o skutečné funkčnosti výše uvedeného mechanismu jen pochybovat, protože ani u daně z přidané hodnoty, ani i u spotřebních daní, u nichž se do současné doby vyvinula široká škála odlišných sazeb, se nestalo, že by státy tyto sazby spontánně sblížovaly.<sup>87</sup>

---

<sup>84</sup> KÖNIG, Petr a kol. *Rozpočet a politiky Evropské unie. Příležitost pro změnu*. 2.vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. 630 s. ISBN 978-80-7400-011-9.

<sup>85</sup> KOZIEL, Martin. *EU: Harmonizace právní úpravy DPH*. Finance.cz [online]. 2009 [cit. 2016-08-10]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/221085-eu-harmonizace-pravni-upravy-dph/>

<sup>86</sup> JANIČKOVÁ, Lenka. *Daňová harmonizace – možná cesta z krize?* Český finanční a účetní časopis [online]. 2012,7(1), 18 [cit. 2016-08-02]. ISSN 1802-2200. Dostupné z: <https://www.vse.cz/cfuc/abstrakt.php3?IDcl=303>

<sup>87</sup> NERUDOVÁ, D.: *Harmonizace nepřímého zdanění v Evropské unii*. [online]. Daně a právo v praxi 2005/7. 1.7.2005. [citováno 1. dubna 2014]. Dostupné z <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1504v1480-harmonizace-neprimeho-zdaneni-v-evropske-unii/>

Evropská Komise došla k názoru, že předmětem spotřební daně by mělo zboží s vysokou mírou spotřeby, tedy takové, které poskytuje vysoké rozpočtové příjmy. Pro jeho výběr a definici bylo zamítnuto zdanění produktů nezbytných pro život nebo surové materiály využívané v průmyslu. Komise tedy nakonec určila, že harmonizovány by měly být spotřební daně z minerálních olejů, tabákových výrobků, lihovin, piva a vína. Dalším doporučením byla harmonizace nejprve struktury, poté následované harmonizací sazby.<sup>88</sup>

Základ harmonizace spotřebních daní v Evropské unii spočívá ve třech skupinách směrnic:

První z nich je směrnice č. 92/12/EEC, označována jako tzv. horizontální směrnice, v níž je upraven způsob výroby, držení a přepravy produktů, které spotřebním daním podléhají. Tato směrnice zavádí pro výrobky, pohybující se mezi jednotlivými členskými státy, režim tzv. podmíněného osvobození od daně;

Druhá skupina tzv. strukturálních směrnic vymezuje výrobky podléhající dani, které tak dělí na daň z tabáku a tabákových výrobků, z minerálních olejů, z alkoholu a alkoholických nápojů.

Třetí skupina směrnic o sazbách stanovuje konkrétní sazby a částky daně.<sup>89</sup>

První návrhy směrnic byly předloženy a přijaty v roce 1972, po zprávě Komise (COM(72) 225 final), která doporučila, aby spotřební daně byly uvalovány na zboží s vysokou mírou spotřeby, protože poskytují největší rozpočtové příjmy, ne však na zboží pro život nezbytné. Roku 1992 směrnice č. 92/12/EEC upravila obecná pravidla spotřebních daní, definovala zdanitelné plnění, výrobu, držení, pohyb a sledování výrobků, a v neposlední řadě placení daní. Zároveň určila minimální daňové sazby.<sup>90</sup>

Směrnice č. 2008/118/EC o obecné úpravě spotřebních daní nahradila směrnicí č. 92/12/EEC s účinností od 1. dubna roku 2010. Upřesnila základní definice

---

<sup>88</sup> JANÍČKOVÁ, Lenka. *Daňová harmonizace – možná cesta z krize?* Český finanční a účetní časopis [online]. 2012,7(1), 18 [cit. 2016-08-02]. ISSN 1802-2200. Dostupné z: <https://www.vse.cz/cfuc/abstrakt.php3?IDcl=303>

<sup>89</sup> JANÍČKOVÁ, Lenka. *Daňová harmonizace – možná cesta z krize?* Český finanční a účetní časopis [online]. 2012,7(1), 18 [cit. 2016-08-02]. ISSN 1802-2200. Dostupné z: <https://www.vse.cz/cfuc/abstrakt.php3?IDcl=303>

<sup>90</sup> JANÍČKOVÁ, Lenka. *Daňová harmonizace – možná cesta z krize?* Český finanční a účetní časopis [online]. 2012,7(1), 18 [cit. 2016-08-02]. ISSN 1802-2200. Dostupné z: <https://www.vse.cz/cfuc/abstrakt.php3?IDcl=303>

pojmu, snížila a zjednodušila povinnosti podnikatelských subjektů při přeshraniční spolupráci, zavedla moderní postupy při sledování pohybu zboží podléhajícího spotřební dani. Ke zlepšení kontrol přispěl nově zavedený elektronický informační systém.<sup>91</sup>

## **Energetické produkty**

Základními dokumenty v oblasti daní z energetických produktů a elektrické energie jsou směrnice č. 92/81/EEC a 92/82/EEC.

Strukturální směrnice č. 92/81/EEC definovala jednotlivé předměty daně. V souvislosti s Jednotným celním sazebníkem sjednotila základy pro vyměřování daně a strukturu daní. Tato směrnice definuje jednotlivé druhy minerálních olejů, na které se spotřební daň vztahuje. Dále uvádí, že předmětem daně je minerální olej, pokud slouží ke spotřebě, je prodáván, nebo slouží jako palivo či jako pohonná hmota. Směrnice dále určuje, že i takový produkt, který není přímo ve směrnici vyjmenován jako minerální olej, ale je prokazatelně prodáván nebo užíván jako pohonná hmota či palivo, je předmětem daně.<sup>92</sup>

Směrnice č. 92/82/EEC (o sblížování sazeb spotřebních daní z minerálních olejů) řešila v návaznosti na předchozí směrnici o jednotlivých daňových základech produktů konkrétní minimální sazby produktů v souvislosti s účelem jejich užití. Některým zemím povolila specifické výjimky na sazby nižší než minimální. K přezkoumání obecných podmínek směrnice a k aktualizaci sazeb daní Radou a Komisí EU byly určeny dvouleté intervaly.<sup>93</sup>

Směrnice č. 95/60/EC upravila označení petrolej a plynový olej.<sup>94</sup>

Směrnice č. 2003/30/EC se zabývá biopalivy a jiných alternativních zdrojích energie v oblasti dopravy.<sup>95</sup>

---

<sup>91</sup> NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 319 s. ISBN 978-80-7357-695-0.

<sup>92</sup> NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 319 s. ISBN 978-80-7357-695-0.

<sup>93</sup> NERUDOVÁ, D.: *Harmonizace nepřímého zdanění v Evropské unii*. [online]. Daně a právo v praxi 2005/7. 1.7.2005. [citováno 1. dubna 2014]. Dostupné z <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1504v1480-harmonizace-neprimeho-zdaneni-v-evropske-unii/>

<sup>94</sup> *Směrnice č. 2003/30/EC*. [online]. [citováno 2. dubna 2014]. Dostupné z [https://isap.vlada.cz/kopie/revize.nsf/2fd339ed5be822e2c12578680031b2ae/DB7AC3E0272903EBC1257BF00044ECCC/\\$FILE/31995L0060.pdf](https://isap.vlada.cz/kopie/revize.nsf/2fd339ed5be822e2c12578680031b2ae/DB7AC3E0272903EBC1257BF00044ECCC/$FILE/31995L0060.pdf)

Směrnice č. 2003/96/EC byla vydána pro větší přehlednost a bližší specifikaci dosavadních i nových energetických produktů. Na jejím základě byly rozšířeny objekty spotřební daně o uhlí, elektrickou energii a zemní plyn a také dle jejich konkrétního využití ke stanovení výše minimálních daňových sazeb. Zavedla podporu daňovými výhodami společnosti, které v duchu závěrů Kjótského protokolu z 29. dubna roku 1998 uskutečňují účinná opatření pro snižování exhalací. Rovněž zavedla rozlišování mezi energetickými produkty sloužícími pro výrobu elektrické energie, jako palivo nebo jako pohonné hmoty<sup>96</sup>

Směrnice č. 2004/74/EC umožnila některým svým novým členským státům EU dočasně zdaňovat energetické produkty nižší daňové sazby nebo je od spotřební daně zcela osvobodit.<sup>97</sup>

Směrnice č. 2004/75/EC měla podobný cíl jako Směrnice č. 2004/74/EC, týkala se konkrétně Kypru.<sup>98</sup>

### **Alkohol a nápoje s obsahem alkoholu**

Proces harmonizace spotřebních daní byl od samého začátku poznamenán velkou neochotou některých členských států k jakékoliv harmonizaci, konkrétně se jednalo o tradiční výrobce vína, tj. Španělska, Itálie, Francie a také o hlavní producenty likérů a whisky. Většina těchto zemí se bránila měnit svůj systém spotřebních daní, neboť jejich počátky se často datují až do středověku a byly historicky hluboce zakořeněné.<sup>99</sup>

---

<sup>95</sup> Směrnice č. 95/30/EC. [online]. [citováno 2. dubna 2014]. Dostupné z [https://isap.vlada.cz/kopie/revize.nsf/2fd339ed5be822e2c12578680031b2ae/8F873B4250266734C1257BF00044A355/\\$FILE/32003L0030.pdf](https://isap.vlada.cz/kopie/revize.nsf/2fd339ed5be822e2c12578680031b2ae/8F873B4250266734C1257BF00044A355/$FILE/32003L0030.pdf)

<sup>96</sup> Směrnice č. 2003/96/EC. [online]. [citováno 2. dubna 2014]. Dostupné z [https://isap.vlada.cz/kopie/revize.nsf/2fd339ed5be822e2c12578680031b2ae/BACA77D1B2567B17C1257BF00040BEDE/\\$FILE/32003L0096.pdf](https://isap.vlada.cz/kopie/revize.nsf/2fd339ed5be822e2c12578680031b2ae/BACA77D1B2567B17C1257BF00040BEDE/$FILE/32003L0096.pdf)

<sup>97</sup> Směrnice č. 2004/74/EC. [online]. [citováno 2. dubna 2014]. Dostupné z [https://isap.vlada.cz/kopie/revize.nsf/2fd339ed5be822e2c12578680031b2ae/D3362E789252E77DC1257BF00044D9CF/\\$FILE/32004L0074.pdf](https://isap.vlada.cz/kopie/revize.nsf/2fd339ed5be822e2c12578680031b2ae/D3362E789252E77DC1257BF00044D9CF/$FILE/32004L0074.pdf)

<sup>98</sup> Směrnice č. 2004/75/EC. [online]. [citováno 2. dubna 2014]. Dostupné z [https://isap.vlada.cz/kopie/revize.nsf/2fd339ed5be822e2c12578680031b2ae/D3362E789252E77DC1257BF00044D9CF/\\$FILE/32004L0074.pdf](https://isap.vlada.cz/kopie/revize.nsf/2fd339ed5be822e2c12578680031b2ae/D3362E789252E77DC1257BF00044D9CF/$FILE/32004L0074.pdf)

<sup>99</sup> NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 319 s. ISBN 978-80-7357-695-0.



Směrnice č. 92/83/EEC o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů rozděluje alkoholické nápoje několika skupin :

- pivo,
- víno,
- jiné kvašené nápoje než víno a pivo,
- meziprodukty
- líh.<sup>100</sup>

Směrnice č. 92/84/EEC upravuje daň z piva. Předmětem daně je definováno pivo, směs piva a nealkoholického nápoje, s obsahem alkoholu vyšším než 0,5 %. Minimální sazba daně je směrnicí stanovena na 0,748 EUR na hektolitr/stupeň Plato nebo na 1,870 EUR na hektolitr/stupeň alkoholu finálního produktu. Členským státům zároveň směrnice povoluje zdaňovat pivo nižší sazbou daně podle velikosti objemu produkce pivovaru a to konkrétně při produkci nižší, než je 200 000 hl za rok. Takto snížená sazba nesmí klesnout pod 55 % národní sazby daně. Dále umožňuje osvobození od daně z piva soukromých producentů, pokud jimi vyrobené pivo slouží pouze pro jejich soukromou spotřebu či spotřebu rodiny.<sup>101</sup>

Směrnice č. 92/84/EEC upravuje také daň z vína. Směrnice rozlišuje vína na dva druhy a to na tichá vína, kterými jsou vína s obsahem alkoholu od 1,2 % do 15 % a dále na vína s obsahem alkoholu 15 % až 18 %. Rozdělení vín na dvě skupiny tak umožňuje členským státům uvalit vyšší sazbu daně na víno s vyšším obsahem alkoholu. Dalším specifickým druhem vína jsou šumivá vína (sekty), která obsahují od 1,2 % do 15 % alkoholu.<sup>102</sup>

U obou výše uvedených kategorií jsou směrnicí stanoveny minimální sazby daně 0 EUR/hl. Tento ústupek byl přijat s ohledem na tradiční výrobce vína, kteří nejsou ochotní tuto svou tradiční produkci zdaňovat. Stejně tak, jako

---

<sup>100</sup> Směrnice č. 92/83/EEC. [online]. [citováno 2. dubna 2014]. Dostupné z [https://isap.vlada.cz/kopie/revize.nsf/2fd339ed5be822e2c12578680031b2ae/76A350120424F658C1257BF00044C201/\\$FILE/31992L0083.pdf](https://isap.vlada.cz/kopie/revize.nsf/2fd339ed5be822e2c12578680031b2ae/76A350120424F658C1257BF00044C201/$FILE/31992L0083.pdf)

<sup>101</sup> Směrnice č. 92/84/EEC. [online]. [citováno 2. dubna 2014]. Dostupné z [https://isap.vlada.cz/kopie/revize.nsf/2fd339ed5be822e2c12578680031b2ae/76A350120424F658C1257BF00044C201/\\$FILE/31992L0083.pdf](https://isap.vlada.cz/kopie/revize.nsf/2fd339ed5be822e2c12578680031b2ae/76A350120424F658C1257BF00044C201/$FILE/31992L0083.pdf)

<sup>102</sup> NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 319 s. ISBN 978-80-7357-695-0.

v případě piva, i zde umožňuje směrnice členským státům vyjmout ze zdanění soukromé producenty, pokud mají víno ke své soukromé spotřebě.<sup>103</sup>

Směrnice č. 92/84/EEC upravuje daň z jiných fermentovaných nápojů, než je pivo a víno. Rovněž zde připouští minimální sazbu daně ve výši 0 EUR/hl, což členským státům přináší možnost použití sazby v jakékoliv pro ně potřebné výši. Směrnicí je dále upravena daň z meziproductů, což jsou výrobky s obsahem alkoholu od 1,2 % do 22 %, které nelze zahrnout do výše popsanych kategorií. Minimální sazbou je zde 45 EUR za hektolitr. Na meziproducty s obsahem alkoholu nižším než 15 % směrnice opět ponechává možnost užívat sníženou sazbu daně. Dále upravuje daň z etylalkoholu, která se aplikuje na nápoje s obsahem alkoholu vyšším než 22 % a dále na nápoje s obsahem vyšším jak 1,2 %, evidovány pod kódy společného celního tarifu CN 2207 a CN 2208. Minimální sazba daně je stanovena na 550 EUR na hektolitr čistého alkoholu. Rovněž u těchto výrobků povoluje směrnice jednotlivým členským státům pro jejich malé producenty s roční výrobou nepřesahující 10 hektolitrů čistého alkoholu uplatňovat sníženou sazbu daně, za podmínky že tato nebude nižší než 50 % standardní národní sazby. Na produkty s obsahem nepřesahujícím 10 % alkoholu (francouzský rum a řecké alkoholické nápoje s příchutí anýzu) směrnice také dovoluje aplikovat sníženou sazbu daně. Směrnice dále stanovuje, že členské státy, které aplikují sazbu daně v rozmezí od 550 do 1 000 EUR, nemusí svou vnitrostátní sazbu v souvislosti s minimální sazbou daně snížit. Rovněž státy, které aplikují sazbu daně přesahující 1 000 EUR, nemusí tuto sazbu snížit pod hranici 1 000 EUR. Dle Nerudové ze znění daného ustanovení vyplývá, že původně měla Evropská komise záměr stanovit minimální sazbu daně na 1 000 EUR za hektolitr čistého alkoholu, když však opět díky pevně historicky zakořeněným systémům spotřebních daní v zemích jako Anglie nebo Francie nebylo možno dosáhnout této hranice přímo, snaží se Evropská komise dosáhnout přiblížení k tomuto cíli nepřímo, pomocí zákazu snižování sazeb pod určitou hranici.<sup>104, 105</sup>

---

<sup>103</sup> NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 319 s. ISBN 978-80-7357-695-0.

<sup>104</sup> *Směrnice č. 92/84/EEC*. [online]. [citováno 2. dubna 2014]. Dostupné z [https://isap.vlada.cz/kopie/revize.nsf/2fd339ed5be822e2c12578680031b2ae/4FDE838C1BF2E3D6C1257BF00041F013/\\$FILE/31992L0084.pdf](https://isap.vlada.cz/kopie/revize.nsf/2fd339ed5be822e2c12578680031b2ae/4FDE838C1BF2E3D6C1257BF00041F013/$FILE/31992L0084.pdf)

<sup>105</sup> NERUDOVÁ, D.: *Harmonizace nepřímého zdanění v Evropské unii*. [online]. Daně a právo v praxi 2005/7. 1.7.2005. [citováno 1. dubna 2014]. Dostupné z <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1504v1480-harmonizace-neprimeho-zdaneni-v-evropske-unii/>

Nařízením č. 2002/166/EC povolila Evropská rada Francii výjimku pro jejich „tradiční rum“ vyráběný z cukrové třtiny v zámořských francouzských departmentech. Toto opatření bylo omezeno podmínkou, že snížená sazba nesmí poklesnout o více než 50 % standardní vnitrostátní sazby daně a že výjimka platí pouze do konce roku 2009. Toto rozhodnutí bylo opakovaně po přezkoumání přetrvávání důvodů k udělení snížené sazby prodlouženo.<sup>106</sup>

Další výjimkou bylo Nařízení č. 2002/167/EC, které dovolilo Portugalsku používat sníženou daňovou sazbu na místní produkci a konzumaci tradičního rumu na Madeiře a stejně tak na místní výrobu a spotřebu tradičních likérů na Azorských ostrovech. Také v tomto případě platilo omezení, jež určilo, že snížená sazba nesmí být nižší než 75 % standardní vnitrostátní sazby daně a výjimka platila do konce roku 2008.<sup>107</sup>

### **Tabák a tabákové výrobky**

Jako první byla v oblasti tabáku a tabákových výrobků přijata směrnice č. 72/464/EEC, která definovala všeobecná ustanovení o spotřebních daních týkající se tabáku, a dále zvláštní ustanovení týkající se struktury daní z cigaret.<sup>108</sup>

Směrnice zde zavedla specifický způsob tzv. složeného zdaňování, které je založeno na kombinaci procentní daně (ad valorem) a jednotkové daně (in rem).

Směrnice č. 79/32/EEC rozděluje tabákové výrobky do čtyř základních kategorií: „cigarety, cigáry, cigarillos a tabák ke kouření. Tabák ke kouření rozlišovala na řezaný nebo jinak dělený tabák vhodný ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování a ostatní tabák ke kouření. Cigarety směrnice definovala jako tabákové provazce, které se kouří jako takové, a nejsou doutníky ani cigarillos; tabákové provazce, které se jednoduchou neprůmyslovou manipulací vloží do dutinek

---

<sup>106</sup> NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace nepřímého zdanění v Evropské unii*. [online]. Daně a právo v praxi 2005/7. 1.7.2005. [citováno 1. dubna 2014]. Dostupné z <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1504v1480-harmonizace-neprimeho-zdaneni-v-evropske-unii/>

<sup>107</sup> NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace nepřímého zdanění v Evropské unii*. [online]. Daně a právo v praxi 2005/7. 1.7.2005. [citováno 1. dubna 2014]. Dostupné z <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1504v1480-harmonizace-neprimeho-zdaneni-v-evropske-unii/>

<sup>108</sup> NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace nepřímého zdanění v Evropské unii*. [online]. Daně a právo v praxi 2005/7. 1.7.2005. [citováno 1. dubna 2014]. Dostupné z <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1504v1480-harmonizace-neprimeho-zdaneni-v-evropske-unii/>

z cigaretového papíru; tabákové provazce, které se jednoduchou neprůmyslovou manipulací zabalí do cigaretového papíru“.<sup>109</sup>

Směrnice č. 92/79/EEC o sblížování daní z cigaret stanovuje minimální spotřební sazbu daně, jež musí činit minimálně 57 % maloobchodní prodejní ceny a nesmí činit méně jak 60 EUR za 1 000 ks cigaret.<sup>110</sup>

Minimální sazby daně ostatních druhů tabákových výrobků, jako jsou např. cigarillos nebo jemně řezaný tabák stanovuje směrnice č. 92/80/EEC.

Členským státům bylo povoleno dle této směrnice uplatňovat „daň, kterou může být

- buď valorická daň, vypočtená na základě maximálních maloobchodních prodejních cen jednotlivých výrobků volně stanovených výrobcí usazenými ve společenství a dovozci ze třetích zemí v souladu s článkem 5 směrnice 72/464/EHS,
- nebo specifická daň podle množství v kilogramech (doutníky) či počet kusů (doutníčky)
- nebo složená daň kombinující valorickou a specifickou složku, avšak s podmínkou, že celková spotřební daň vyjádřená jako procentní podíl nebo jako pevná částka na kilogram nebo na určitý počet kusů bude nejméně rovna minimální výši stanovené pro
  - doutníky a doutníčky: na 5 % maloobchodní prodejní ceny včetně všech daní nebo 7 ECU z 1 000 kusů či za jeden kilogram,
  - jemně řezaný tabák k ručnímu balení cigaret: na 30 % maloobchodní prodejní ceny včetně všech daní nebo 20 ECU za jeden kilogram,
  - ostatní tabák ke kouření: na 20 % maloobchodní prodejní ceny včetně všech daní nebo 15 ECU za jeden kilogram.“<sup>111</sup>

---

<sup>109</sup> NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace nepřímého zdanění v Evropské unii*. [online]. Daně a právo v praxi 2005/7. 1.7.2005. [citováno 1. dubna 2014]. Dostupné z <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1504v1480-harmonizace-neprimeho-zdaneni-v-evropske-unii/>

<sup>110</sup> Směrnice č. 92/79/EEC. [online]. [citováno 2. dubna 2014]. Dostupné z [https://isap.vlada.cz/kopie/revize.nsf/2fd339ed5be822e2c12578680031b2ae/A17A502917DE083BC1257BF00040C244/\\$FILE/31992L0079.pdf](https://isap.vlada.cz/kopie/revize.nsf/2fd339ed5be822e2c12578680031b2ae/A17A502917DE083BC1257BF00040C244/$FILE/31992L0079.pdf)

<sup>111</sup> Směrnice č. 92/80/EEC. [online]. [citováno 2. dubna 2014]. Dostupné z [https://isap.vlada.cz/kopie/revize.nsf/2fd339ed5be822e2c12578680031b2ae/DCF6522F2D6D9210C1257BF0003E659B/\\$FILE/31992L0080.pdf](https://isap.vlada.cz/kopie/revize.nsf/2fd339ed5be822e2c12578680031b2ae/DCF6522F2D6D9210C1257BF0003E659B/$FILE/31992L0080.pdf)

Směrnice č. 2002/10/EC změnila směrnici 92/79/EEC např. v limitech tak, že s účinností od 1.července 2006 zvýšila hranici 60 EUR za 1 000 cigaret na 64 EUR, v případě členských států, které vybírají celkovou minimální spotřební daň ve výši nejméně 95 EUR za 1 000 cigaret, se hranice zvýšila na 101 EUR. Směrnice opět umožnila některým státům určité odchylky.<sup>112</sup>

Směrnice č. 2003/117/EC umožnila výjimku Francii. Na jejím základě mohla Korsika s ohledem na udržení své hospodářské a sociální rovnováhy uplatňovat v období od 1. ledna 2003 do konce roku 2007 sníženou sazby daně ze spotřeby tabákových výrobků ve výši 35 % a v období od 1. ledna 2008 do konce roku 2009 sazbu nejméně ve výši 44 %. Množství cigaret, kterých se odchýlné opatření týkalo, bylo omezeno maximální hranicí 1 200 tun produktu.<sup>113</sup>

Směrnice č. 2010/12/EU ve snaze o další aproximaci opět upravila a navýšila sazby daně tabákových výrobků, která musí činit minimálně 60 % průměrné maloobchodní prodejní ceny a nesmí být nižší než 90 EUR za 1 000 ks cigaret, a zároveň také stanovila pevný časový harmonogram pro postupné navyšování sazby daně. Ve směrnici nechybí ani mnohé výjimky pro jednotlivé členské státy EU.

### **Ostatní selektivní daně**

Ostatní selektivní daně se týkají především ochrany životního prostředí.

Daně, směřující k environmentálním cílům především ve vyspělých zemích, jsou především daněmi komunálními. Většina členských států je zavádějí individuálně, a jejich výběr probíhá jak na municipální tak i na celostátní úrovni. Týkají se především zamezení znečišťování životního prostředí, dopravou, energiemi a využitím surovin. Jsou však poměrně novým nástrojem, takže dosud nedošlo k nalezení jejich jednotné definice ani terminologie. I z tohoto důvodu dosud nebyly v rámci EU harmonizovány. Nejaktivnější ve výběru těchto speciálních daní jsou na ochranu svého životního prostředí maximálně orientované skandinávské země jako

---

<sup>112</sup> Směrnice č. 2002/10/EC. [online]. [citováno 2. dubna 2014]. Dostupné z [https://isap.vlada.cz/kopie/revize.nsf/2fd339ed5be822e2c12578680031b2ae/966FA420DDF0DF2BC1257BF0004241D4/\\$FILE/32002L0010%20.pdf](https://isap.vlada.cz/kopie/revize.nsf/2fd339ed5be822e2c12578680031b2ae/966FA420DDF0DF2BC1257BF0004241D4/$FILE/32002L0010%20.pdf)

<sup>113</sup> Směrnice č. 2003/117/EC. [online]. [citováno 2. dubna 2014]. Dostupné z [https://isap.vlada.cz/kopie/revize.nsf/2fd339ed5be822e2c12578680031b2ae/2AF62A0E93BB79C2C1257BF00044C858/\\$FILE/32003L0117.pdf](https://isap.vlada.cz/kopie/revize.nsf/2fd339ed5be822e2c12578680031b2ae/2AF62A0E93BB79C2C1257BF00044C858/$FILE/32003L0117.pdf)

Finsko, Švédsko a Dánsko, ale také například i Francie, Itálie, Litva, Velká Británie nebo Malta.<sup>114</sup>

### **Spolupráce v EU při výběru spotřebních daní**

Pohyb velkého objemu zboží, na které je uvalena spotřební daň, je logicky spojen s velkým rizikem daňových úniků. Z toho důvodu je nutná úzká spolupráce všech členských zemí EU.

Směrnice č. 79/799/EEC a č. 92/12/EEC byly prvními dokumenty, které se zabývaly poskytováním informací o akcízích. Následně byly nahrazeny Nařízením Rady č. 2073/2004 o správní spolupráci v oblasti spotřebních daní, které všem členským zemím EU uložilo povinnost zřídit ústřední kontaktní útvar, jež má hlavní zodpovědnost za výměnu informací o pohybu produktů, uskutečňováním kontrol, poskytováním informací na vyžádání od jiné země a za spolupráci při těchto společných aktivitách. Součástí nařízení je i zřízení tzv. elektronického systému včasného varování, a dále pak podrobné zásady týkající se tzv. daňových skladů neboli skladů s daňovým dozorem.<sup>115</sup>

---

<sup>114</sup> NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 319 s. ISBN 978-80-7357-695-0.

<sup>115</sup> NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 319 s. ISBN 978-80-7357-695-0.

### 3 Reakce EU a jejích států na ekonomickou krizi v daňové oblasti

Tak, jak byla celá evropská unie i s jejími členskými státy nucena reagovat vlastními politikami na globální ekonomickou a finanční krizi, která se plně rozvinula po roce 2007, stejně tak tomu bylo i v daňové oblasti.

#### 3.1 Vývoj finanční krize

Globální finanční krize udeřila v období let 2007 – 2008 a stala se nejen velkou zkouškou pro národní ekonomiky, ale i příležitostí otestovat hospodářský systém Evropské unie. Krize svým globálním rozsahem a silou neměla srovnání v rámci poválečné ekonomické historie. Předcházelo ji dlouhé období rychlého růstu úvěrů, nízkých rizikových premií, hojné dostupnosti likvidity a vývoje bublin v oblasti realit – často spekulativního charakteru. Právě přehnaný rozsah rizikových spekulativních pozic dovedl finanční instituce k extrémní zranitelnosti v důsledku korekcí trhů aktiv. Výsledkem byl zvrát v relativně malé oblasti finančního systému v USA, který se následně rozšířil do celé finanční struktury. Dle odborníků se ukázalo, že krize může alespoň v rámci EU vytvářet příležitosti pro další postup v koordinaci řady oblastí hospodářské politiky. Po pádu jedné z nejtradičnějších amerických investičních bank – Lehman Brothers – v září 2008 důvěra ve finanční systém zkolabovala. Investoři masivně likvidovali své pozice a akciové trhy se tak dramaticky propadly. Od toho momentu dále vstoupila evropská ekonomika do svého nejhlubšího propadu od doby svého rekordního poklesu ve 30. letech. Přesun finančního útlumu na reálnou ekonomiku se odehrál rekordně rychle. Mimořádná úvěrová zdrženlivost a zborcená důvěra zasáhla podnikatelské investice i spotřebitelskou poptávku, orientovanou především na zboží dlouhodobé spotřeby a bydlení.<sup>116</sup>

Globální ekonomická a finanční krize ukázala propojenost finančního světa a reálné ekonomiky a v Evropské unii jako celku umocnila její nerovnováhu. Ačkoliv první dopad krize nebyl pro země příliš rozdílný, zhoršení ekonomické situace v jedné skupině členských zemí mělo negativní dopad i na zbytek Evropy včetně

---

<sup>116</sup> EU Office Česká spořitelna, a.s., *Finanční krize a opatření EU v oblasti finančního dohledu. Evropská unie v České republice* [online]. Měsíčník EU aktualit Česká spořitelna, a.s., říjen 2009 [citováno 20. března 2014]. Dostupné z: <  
[http://ec.europa.eu/ceskarepublika/news/issues/091027\\_csac\\_oct\\_cs.htm](http://ec.europa.eu/ceskarepublika/news/issues/091027_csac_oct_cs.htm)>

České republiky. Tím se projevila skutečná provázanost mezi státy Evropské unie a v plném světle se také ukázaly chyby v hospodaření některých států. Vzhledem k zjištění jejich neustálého porušování fiskálních pravidel už před krizí se odborníci následně shodli, že problémy nastaly i v důsledku nedostatečné fiskální koordinace. Od začátku krize se proto objevily tendence k posílení kontroly a koordinace hospodářských politik jak z EU, tak z členských zemí.<sup>117</sup>

Na začátku krize se ukázal existující **Pakt stability a růstu** (Stability and Growth Pact) jako nedostačující mechanismus pro kontrolu vysoké úrovně zadlužování veřejného sektoru. Tato slabina byla známa již před krizí, kdy se pravidla systematicky nejdříve uvolňovala a poté i porušovala (nejen v Řecku a Portugalsku, ale i např. v Německu, ve Francii) a to paradoxně i v době růstu. Tyto zásadní nedostatky se ale projevily až v době krize, kdy státy se vzrůstající hodnotou rozpočtových schodků a veřejného dluhu nebyly schopny vyřešit nastalou situaci samy a žádaly o pomoc Mezinárodní měnový fond a Evropskou unii. (Šlo nejen o členy eurozóny – Řecko, Irsko, Portugalsko, Španělsko a Kypr, ale i nečleny – Maďarsko, Lotyšsko a Rumunsko.). Tato situace vedla instituce Evropské unie i jednotlivé státy k zavádění nových opatření zpřísnujících pravidla pro kontrolu fiskálních politik a postihy za jejich nedodržení. Jejich hlavním cílem bylo jednak zmírnit následky krize, ale zároveň také předejít nákaze mezi jednotlivými státy a budoucím krizím podobného charakteru.<sup>118</sup>

### 3.2 Daňová opatření Evropské unie

Evropská unie reagovala na počátek krize postupnou fiskální integrací, kterou lze rozdělit do tří vln, ve kterých celý proces probíhá. Tyto tři vlny spolu souvisí a každá z nich má rozdílný koncepční charakter.

První vlna – **Europa 2020, Evropský semestr a Pakt euro plus** – je orientována na opravdovou koordinaci hospodářských politik a jejich konvergenci,

---

<sup>117</sup> *ZAPOJENÍ ČR DO POSILOVÁNÍ HOSPODÁŘSKÉ KOORDINACE EU. DÁVÁ TO SMYSL?* Mezinárodní obchodní komora. Gobopolis. 11. června 2013 [online]. [citováno 20. března 2014]. Dostupné z <http://glopolis.org/cs/udalosti/debata-zapojeni-cr-do-posilovani-hospodarske-koordinace-eu-dava-smysl/>

<sup>118</sup> ZAHRADNÍK, Petr a NERV. *Víceletý finanční rámec s ohledem na dopady evropské ekonomické krize na realizaci politik EU a vymezení pozice z pohledu zájmů a priorit České republiky*: Výstup pracovní skupiny NERV pro rozpočtový rámec EU. Praha, 2011.



kteřá měla budovat konkurenceschopnou a vyváženou hospodářskou politiku celé Evropské unie.

Druhá vlna – **Pakt stability a růstu, Šestibalíček a Dvojbalíček** – je pokračováním nominální fiskální kontroly rozpočtů, ve kterém se nejedná o koordinaci jako takovou, ale o kontrolu dodržování předem stanovených nominálních fiskálních parametrů. Třetí vlna – **Smlouva o stabilitě, koordinaci a správě v Hospodářské a měnové unii** – je pak prvním pokusem o ústavní sjednocení těchto dvou principů, tedy fiskální disciplíny a koordinace hospodářských politik. Fiskálně disciplinární rozměr ale výrazně převažuje. Tento vysoce diverzifikovaný a do určité míry i překrývající se preventivní systém byl pak postupně doplněn o krizové mechanismy, např. ustanovením **Evropského stabilizačního mechanismu**.<sup>119</sup>

Avšak úplně první reakcí EU na krizi byl **Plán evropské hospodářské obnovy** prezentovaný na podzim roku 2008. Jeho cílem bylo krátkodobé podpoření poptávky ve výši cca 1,5 % HDP Evropské unie. Mimo to byl kladen důraz na chytré investice, které měly napomoci obnovení konkurenceschopnosti. Tento plán společně s financemi vynaloženými na podporu finančního sektoru značně zatížily účty států.<sup>120</sup>

Dále jsou zde popsány chronologicky jednotlivé kroky v oblasti daní.

Ve zprávě Evropského parlamentu zveřejněné na konci roku 2009 viděli poradci v globální finanční a ekonomické krizi výbornou příležitost k harmonizaci přímých daní nebo alespoň větší koordinaci národních fiskálních politik, neboť opatření aplikovaná zejména k zmírnění dopadů nepříznivé situace mají celkově větší podporu a o jejich nutnosti panuje vzhledem k situaci víceméně všeobecná shoda.<sup>121</sup>

---

<sup>119</sup> ZAHRADNÍK, Petr a NERV. *Víceletý finanční rámec s ohledem na dopady evropské ekonomické krize na realizaci politik EU a vymezení pozice z pohledu zájmů a priorit České republiky*: Výstup pracovní skupiny NERV pro rozpočtový rámec EU. Praha, 2011.

<sup>120</sup> ZAHRADNÍK, Petr a NERV. *Víceletý finanční rámec s ohledem na dopady evropské ekonomické krize na realizaci politik EU a vymezení pozice z pohledu zájmů a priorit České republiky*: Výstup pracovní skupiny NERV pro rozpočtový rámec EU. Praha, 2011.

<sup>121</sup> *Krize může být podle parlamentních expertů dobrým důvodem k harmonizaci*. Businessinfo [online]. EurActiv.cz, vydáno dne 7.1.2010 [citováno 20. 2 2014]. Dostupné z: <<http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/aktuality-z-eu-leden-2010/krizeparlament-expert-duvod-harmonizace/1001863/55909/>>

Riziko státního bankrotu je v době krize více než reálné a tato alarmující skutečnost tak dává potřebné argumenty k větší koordinaci fiskálních politik jednotlivých členských států EU.

V reakci na probíhající krizi přijala Evropská komise v září 2009 klíčový **balíček pěti legislativních návrhů**, který si za svůj hlavní cíl vytýčil zásadní posílení dohledu nad evropským finančním trhem.<sup>122</sup>

Úkolem nové legislativní úpravy, založené na zesílené spolupráci napříč celou EU, bylo pomocí nově zřízených evropských orgánů dohledu :

- udržet v budoucnosti stabilitu finančního systému,
- zajistit integritu v uplatňování a prosazování stejných základních technických pravidel finančních trhů,
- přispívat k ochraně vkladatelů a investorů,
- zabezpečit včasné odhalování rizik v systému,
- posílit koordinaci a účinnější spolupráci v mimořádných situacích na mezinárodní úrovni a při řešení sporů mezi orgány dohledu.<sup>123</sup>

„Světová finanční a hospodářská krize zvýraznila problémy veřejných rozpočtů zemí EU. Ze strany EU byla přijata řada opatření, která měla zmírnit negativní dopad krize na stav veřejných financí. Přesto však Evropská komise uvádí, že je možné, že „krize bude trvale zatěžovat potenciální hospodářský růst“ (COM(2011) 11 final). Ve svém prohlášení zdůraznila, že země EU mají urychlit konsolidaci svých veřejných financí, reformu finančního odvětví a prioritně provést strukturální reformy, aby bylo zabráněno stagnaci, neudržitelnému vývoji zadlužení, nahromaděným nerovnostem a aby byla zajištěna konkurenceschopnost. Komise vidí v absenci společných daňových předpisů zabývajících se zdaněním právnických osob překážku přílivu investic, a to z důvodu vysoké administrativní zátěže či nadměrného a dvojího zdanění.“<sup>124</sup>

---

<sup>122</sup> KOPŘIVA, Jan. Ekonomické aspekty daňové harmonizace v EU. In: *COFOLA 2010 : The Conference Proceedings*. Brno: Masaryk University, 2010, s. 226-230. ISBN 978-80-210-5151-5.

<sup>123</sup> KOPŘIVA, Jan. Ekonomické aspekty daňové harmonizace v EU. In: *COFOLA 2010 : The Conference Proceedings*. Brno: Masaryk University, 2010, s. 226-230. ISBN 978-80-210-5151-5.

<sup>124</sup> JANÍČKOVÁ, Lenka. *Daňová harmonizace – možná cesta z krize?* Český finanční a účetní časopis [online]. 2012,7(1), 18 [cit. 2016-08-02]. ISSN 1802-2200. Dostupné z: <https://www.vse.cz/cfuc/abstrakt.php3?IDcl=303>

Z tohoto důvodu byly poté realizovány změny k harmonizaci korporátních daní a rovněž tvořeny a zaváděny nové typy evropských společností.

V březnu 2010 vydala Evropská komise dokument **Evropa 2020** (COM(2010) 2020 final) v němž reagovala na globální finanční krizi a ve kterém vytvořila strategii pro její překonání.

Komise v dokumentu poukázala na silnou vzájemnou provázanost ekonomik členských států a na efektivnější výsledky, které mohou být dosahovány při jejich lepším řízení a zodpovědnější koordinaci. Možné řešení vidí ve zvyšování kvality daňového systému a pro jeho zlepšení navrhuje:

- vytvoření daňových pobídek na podporu většího soukromého investování do výzkumu a vývoje,
- revizi zdanění energie,
- přezkoumat a pravidelně kontrolovat účinnosti daňového systému.<sup>125</sup>

V návaznosti na tuto strategii Evropská komise uvádí, že při stabilizaci veřejných financí je v nezbytném případě vhodnější na příjmové straně upřednostnit zvyšování nepřímých daní, neboť právě ty podporují ekonomický růst silněji než přímé daně, a místo zvyšování daňových sazeb dává přednost rozšiřování daňového základu. Pro oblast malého a středního podnikání doporučuje odstranění daňových a legislativních překážek, které provází existence 27 rozdílných právních systému a vyvolávají tak negativní dopady na přeshraniční spolupráci.<sup>126</sup>

„V roce 2010 předložila Komise řadu návrhů, které byly cíleny na zlepšení spolupráce, podnikání a obchodu. Některé z nich se zaměřily na daně a zejména na jejich harmonizaci. Většina těchto návrhů se zabývá DPH, korporátní daní a vybranými spotřebními daněmi. Komise se zavazuje přijmout iniciativy, které povedou ke zlepšení koordinace národních fiskálních politik, především s ohledem na vytvoření společného konsolidovaného základu zdanění společností v roce 2011. Jeho zavedení má řešit problematiku fiskálních opatření brzdících růst ekonomik. Komise měla navrhnout takový postup, který nebude harmonizovat sazby

---

<sup>125</sup> JANÍČKOVÁ, Lenka. *Daňová harmonizace – možná cesta z krize?* Český finanční a účetní časopis [online]. 2012,7(1), 18 [cit. 2016-08-02]. ISSN 1802-2200. Dostupné z: <https://www.vse.cz/cfuc/abstrakt.php3?IDcl=303>

<sup>126</sup> JANÍČKOVÁ, Lenka. *Daňová harmonizace – možná cesta z krize?* Český finanční a účetní časopis [online]. 2012,7(1), 18 [cit. 2016-08-02]. ISSN 1802-2200. Dostupné z: <https://www.vse.cz/cfuc/abstrakt.php3?IDcl=303>

korporátních daní. V oblasti zdanění společností a DPH navrhuje další snižování administrativní zátěže podniků a usnadňování přeshraniční činnosti. Komise se také zavázala zveřejnit novou strategii pojetí DPH. Systém DPH má být upraven tak, aby byl efektivnější pro aktivity na jednotném trhu, a aby neumožňoval řadu sazeb, vynětí, odchylek či možností poskytnutí zvláštních pravidel, čímž dochází k poklesu konkurenceschopnosti.“<sup>127</sup>

V prosinci 2010 vydala Komise **Zelenou knihu o budoucnosti DPH – Pro jednodušší, stabilnější a účinnější systém DPH**. V ní uvádí, že „Po 40 letech fungování nastal čas kriticky zhodnotit systém DPH s ohledem na možnost posílení jeho soudržnosti s jednotným trhem a jeho schopnosti generovat příjmy, podaří-li se zlepšit jeho ekonomickou účinnost a stabilitu, a jeho přispění k provádění jiných politik, jakož i možné snížení nákladů na dodržování předpisů a na výběr daně. Tímto způsobem může reforma systému DPH sehrát rozhodující roli při plnění Strategie Evropa 2020 a návratu k růstu, neboť má potenciál k oživení jednotného trhu a podpoření vhodné rozpočtové konsolidace v členských zemích. Každé takové zlepšení vyžaduje, aby byl systém DPH komplexní a dokázal se přizpůsobit změnám hospodářského a technologického prostředí a byl natolik pevný, aby odolal podvodným útokům, jaké se objevovaly v minulých letech.“<sup>128</sup>

Zpráva se dále zabývá zásadami zdanění uvnitř EU, dosavadními neúspěchy ve snaze v zavedení konečného režimu zdanění založeného na zdanění v místě původu, diskutuje jak zajistit neutralitu systému DPH, jaká je vhodná míra harmonizace atd.

V březnu 2011 zveřejnila Komise dlouho očekávaný návrh, „zabývající se společným konsolidovaným základem daně z příjmu právnických osob. Ten má dle jejího vyjádření překonat problém fiskálních ustanovení a podporovat ekonomický růst. Návrh se nesnaží o harmonizaci daňových sazeb; Komise vyjádřila víru, že rozdíly v sazbách jsou pro spravedlivou daňovou soutěž vhodné, neboť nabízejí větší transparentnost a umožňují zohlednit kupř. rozpočtové potřeby či

---

<sup>127</sup> JANÍČKOVÁ, Lenka. *Daňová harmonizace – možná cesta z krize?* Český finanční a účetní časopis [online]. 2012,7(1), 18 [cit. 2016-08-02]. ISSN 1802-2200. Dostupné z: <https://www.vse.cz/cfuc/abstrakt.php3?IDcl=303>

<sup>128</sup> ZELENÁ KNIHA o budoucnosti DPH – Pro jednodušší, stabilnější a účinnější systém DPH (COM(2010) 695 final). [online]. [citováno 26. března 2014]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0695:FIN:CS:PDF>

konkurenceschopnost. Toto pojetí základu daně je dle Komise v souladu se zdaněním podporujícím růst, neboť všechny náklady vynaložené na výzkum a vývoj jsou odpočitatelné, čímž představují pobídky pro společnosti, které do nich investují.“<sup>129</sup>

„Na úrovni EU začala být řešena otázka zdanění finančního sektoru. Je zvažováno zavedení dvou nástrojů, daně z finančních transakcí a daně z finanční činnosti. Členské státy začínají tyto daně aplikovat na úrovni jednotlivých národů. Komise upozorňuje, že je nutné jednat koordinovaně, aby nedocházelo k daňové arbitráži, která by měla negativní dopady na finanční trhy.“<sup>130</sup>

Reakce Evropské unie na globální finanční a ekonomickou krizi tedy spočívá v opětovném soustředění se na další harmonizaci převážně těch daní, u kterých bylo o harmonizaci usilováno od samého začátku, přičemž se upřednostňuje harmonizace formou koordinace.

U korporátních daní bylo navrženo zavedení společného konsolidovaného základu daně z příjmu právnických osob.

V okruhu daně z přidané hodnoty se neustále upozorňuje na nutnost komplexnějšího přístupu.

Jako reakce na hlavní příčiny finanční krize začala být vážně diskutována možnost koordinovaného zavedení nových daní pro finanční sektor.

Tím, že globální finanční a ekonomická krize odhalila systémové nedostatky v oblasti dohledu nad hospodařením jednotlivých členských států, měla v určitém smyslu také pozitivní účinek. Poukázala totiž na významnou roli těsnější vzájemné koordinace mezi členskými státy a na legitimní poslání celoevropských institucí v této oblasti.<sup>131</sup>

---

<sup>129</sup> JANÍČKOVÁ, Lenka. *Daňová harmonizace – možná cesta z krize?* Český finanční a účetní časopis [online]. 2012,7(1), 18 [cit. 2016-08-02]. ISSN 1802-2200. Dostupné z: <https://www.vse.cz/cfuc/abstrakt.php3?IDcl=303>

<sup>130</sup> JANÍČKOVÁ, Lenka. *Daňová harmonizace – možná cesta z krize?* Český finanční a účetní časopis [online]. 2012,7(1), 18 [cit. 2016-08-02]. ISSN 1802-2200. Dostupné z: <https://www.vse.cz/cfuc/abstrakt.php3?IDcl=303>

<sup>131</sup> KOPŘIVA, Jan. Ekonomické aspekty daňové harmonizace v EU. In: *COFOLA 2010 : The Conference Proceedings*. Brno: Masaryk University, 2010, s. 226-230. ISBN 978-80-210-5151-5.

### 3.3 Daňová opatření členských zemí – Česká republika

Globální finanční a ekonomická krize postihla více či méně všechny světové ekonomiky. Určitým způsobem na ni musela reagovat každá země a to v závislosti na míře jejího projevu a konkrétního dopadu na danou ekonomiku.

„Většina států na krizi jako takovou odpověděla celou řadou opatření, z nichž se některá dotkla právě daní. Tzv. „ekonomické balíčky“ v době krize totiž velmi často obsahují různá daňová či quasidaňová opatření, která mají vesměs podpořit podnikatele v období krize a alespoň částečně tak zmírnit její působení. Skutečný dopad výše uvedených opatření na jednotlivé podnikatele a následně na ekonomiku jakožto celek bude možno zhodnotit až v delším časovém intervalu.“<sup>132</sup>

Celkově nemá fiskální integrace v České republice dostatečnou občanskou podporu a to dokonce ani za ekonomické krize, proto je obecně podpora kroků vedoucích k silnějším pravomocem Evropské unie v české společnosti obecně velmi nízká.

Česká republika, společně s Velkou Británií, přistupuje k harmonizaci daní nejzdrženlivěji.<sup>133</sup>

Po počáteční proevropské euforii, která po pádu komunistického režimu v roce 1989 většinu českých občanů ovládla, nastoupil standartní společenský vývoj charakteristický politickým pluralismem a brzy bohužel i skepsí. Očekávání, že za několik let dožene česká ekonomika vyspělé západní země, se nenaplnila a ekonomická krize v kombinaci s neschopností politických představitelů řešit nejpalčivější otázky současnosti a hlavně budoucnosti, vyvolala všeobecnou nedůvěru nejen k místním ale i evropským institucím. Nově vzniklý trend „euroskepticismu“ je pak podporován vládnoucími politickými představiteli, a to zjevně ze zřejmých důvodů, neboť pomáhá odvádět pozornost od konkrétních neřešených problémů země.

Tento posun v přístupu k evropské integraci a harmonizaci daní měl pak za následek velmi laxní a rezervovaný přístup k jednotlivým evropským iniciativám.

---

<sup>132</sup> KOPŘIVA, Jan. Ekonomické aspekty daňové harmonizace v EU. In: *COFOLA 2010 : The Conference Proceedings*. Brno: Masaryk University, 2010, s. 226-230. ISBN 978-80-210-5151-5.

<sup>133</sup> *ZAPOJENÍ ČR DO POSILOVÁNÍ HOSPODÁŘSKÉ KOORDINACE EU. DÁVÁ TO SMYSL?* Mezinárodní obchodní komora. Gobopolis. 11. června 2013 [online]. [citováno 20. března 2014]. Dostupné z: <http://glopolis.org/cs/udalosti/debata-zapojeni-cr-do-posilovani-hospodarske-koordinace-eu-dava-smysl/>

K návrhu EU pro opatření v členských zemích „inovace na příjmové straně: daň z finančních transakcí, zvláštní obrátová daň, či ekologická daň;“ se ČR vyjádřila, že „vzhledem k tomu, že reálné důvody pro uvalení těchto daní (nejméně pak daně z finančních transakcí) v České republice buď neexistují, případně nejsou zásadní, zvyšování daňové zátěže tímto směrem je z našeho pohledu jednoznačně neakceptovatelné“.<sup>134</sup>

Dne 30. ledna 2012 na summitu v Bruselu premiér Petr Nečas odmítl připojení České republiky k Fiskálnímu paktu. Jeho argumentem byla v paktu nedostatečně zajištěná účast nečlenů eurozóny na vrcholných summitech států platících eurem a malý důraz na dodržování dluhového kritéria.

Vzhledem ke skutečnosti, že v roce 2011 Česká republika Fiskální pakt podpořila, stala se tímto svým nelogickým krokem nepředvídatelným a nespolehlivým partnerem, jehož pohnutky nejsou pro budoucí společný vývoj dostatečně čitelné. Navíc se touto svou neúčastí v některých smlouvách Česká republika zbavila možnosti spoluvytváření nových pravidel, neboť i nečlenové eurozóny, kteří smlouvy podepsali, se mohou účastnit neformálních zasedání a přestože pro ně prozatím smlouva neplatí, mohou ovlivňovat a měnit její další vývoj.

Kladný posun v tomto směru znamenal až začátek roku 2014, kdy nově jmenovaná vláda obnovila debatu o přistoupení České republiky k Fiskálnímu paktu Evropské unie a poté ji jednomyslně schválila, čímž se vrátila zpět do hlavního proudu evropské integrace.

V rámci tzv. Evropského semestru, jehož cílem je průběžně koordinovat hospodářské a fiskální politiky členských států EU, vydávají Evropská komise a Evropská rada každý rok doporučení jednotlivým zemím. Reagují tak na jejich národní programy reformů a další strategické dokumenty a ukazují, kde mají jednotlivé ekonomiky slabá místa. V hodnotícím materiálu roku 2012 bylo mimo jiné doporučeno České republice v oblasti daní „snížit vysokou úroveň zdanění práce přesunem zdanění do oblastí, které méně omezují růst, například periodické daně z bydlení a daně z provozu motorových vozidel. Dále zmenšit rozdíly v daňovém zacházení se zaměstnanci a osobami samostatně výdělečně činnými. Zlepšit

---

<sup>134</sup> ZAHRADNÍK, Petr a NERV. *Víceletý finanční rámec s ohledem na dopady evropské ekonomické krize na realizaci politik EU a vymezení pozice z pohledu zájmů a priorit České republiky*: Výstup pracovní skupiny NERV pro rozpočtový rámec EU. Praha, 2011.

dodržování daňových předpisů a snížit náklady na jejich dodržování vytvořením jednoho inkasního místa a harmonizováním daňových základů pro daň z příjmu fyzických osob a příspěvky na sociální a zdravotní pojištění.“<sup>135</sup>

## 4 Možnosti dalšího vývoje harmonizace přímých daní

Na rozdíl od nepřímých daní, jejichž harmonizace probíhá na základě pozitivní harmonizace, tzn. vydaných směrnic, harmonizace daní přímých probíhá převážně prostřednictvím negativní harmonizace, tzn. judikatury Evropského soudního dvora. Jedná se o judikáty neboli případy, které mohou být pro ostatní státy vzorem, ale jsou závazné jen pro státy, o kterých tak vznesl Evropský soudní dvůr rozhodnutí.<sup>136</sup>

Postup daňové harmonizace v EU se zásadně liší dle typu harmonizovaných daní. Nejvýraznějšího pokroku bylo dosaženo v oblasti nepřímých daní, především u daně z přidané hodnoty. Naopak u přímých daní, které jsou sice velmi často diskutovaným tématem, ale zároveň pro členské státy tématem velmi citlivým, je činnost Evropské komise až na výjimky charakterizována pouze návrhy jednotlivých opatření, které jsou pak následně parlamentem EU odmítány. Tyto závěry potvrzují také předložené materiály týkající se daňové harmonizace. Zatímco u přímých daní představují více než šedesát procent návrhy ze strany Komise, v oblasti daní nepřímých klesá tento podíl téměř o deset procentních bodů a naopak výrazně narůstá podíl směrnic a rozhodnutí.<sup>137</sup>

Judikatura Evropského soudního dvora řeší především korporativní zdaňování a zdaňování osobních příjmů. Jde tedy o oblasti, kde prozatím neexistuje jednotná úprava.

Řešeny jsou nejčastěji případy v těchto oblastech:

---

<sup>135</sup> ZAPOJENÍ ČR DO POSILOVÁNÍ HOSPODÁŘSKÉ KOORDINACE EU. DÁVÁ TO SMYSL? Mezinárodní obchodní komora. Gobopolis. 11. června 2013 [online]. [citováno 20. března 2014]. Dostupné z: <http://glopolis.org/cs/udalosti/debata-zapojeni-cr-do-posilovani-hospodarske-koordinace-eu-dava-smysl/>

<sup>136</sup> JANÍČKOVÁ, Lenka. *Daňová harmonizace – možná cesta z krize?* Český finanční a účetní časopis [online]. 2012,7(1), 18 [cit. 2016-08-02]. ISSN 1802-2200. Dostupné z: <https://www.vse.cz/cfuc/abstrakt.php3?IDcl=303>

<sup>137</sup> JANÍČKOVÁ, Lenka. *Daňová harmonizace – možná cesta z krize?* Český finanční a účetní časopis [online]. 2012,7(1), 18 [cit. 2016-08-02]. ISSN 1802-2200. Dostupné z: <https://www.vse.cz/cfuc/abstrakt.php3?IDcl=303>



- zdaňování „přeshraničních pracovníků“ (zejména diskriminace nerezidentů vůči rezidentům),
- zdaňování dividend,
- aplikace mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění,
- aplikace směrnice o dceřiných a mateřských společnostech.<sup>138</sup>

Dále jsou zde uvedeny příklady judikatury Evropského soudního dvora.

### **Případ C–279/93, Schumacker**

Tento případ se zabývá zdaňováním fyzických osob a volným pohybem osob.

„Pan Roland Schumacker, belgické národnosti a s trvalým bydlištěm v Belgii, byl od 15. května 1988 do 31. prosince 1989 zaměstnán v Německu. Mzda, kterou dostával v tomto zaměstnání, tvořila jediný příjem rodiny; ani pan Schumacker, ani jeho manželka neměli žádný jiný zdroj příjmu. Podle dohody o dvojím zdanění, kterou Německo a Belgie uzavřely, celý příjem pana Schumackera podléhal dani z příjmu v Německu. Německé daňové zákony v některých případech rozlišují zdanění osob s trvalým bydlištěm v Německu a cizinců. Jde zejména o to, že zaprvé cizinci platí daně bez ohledu na své osobní a rodinné okolnosti, zadruhé se na ně nevztahuje roční berní odhad daně z příjmu, a tudíž nemohou uplatňovat na konci roku vrácení přeplatků daně. Poté, co finanční úřad zamítl žádost pana Schumackera o spravedlivý berní odhad, odvolal se pan Schumacker k finančnímu soudu. Po dalším odvolání Federální finanční soud přerušil řízení a podle článku 177 Smlouvy se obrátil na Evropský soudní dvůr s těmito otázkami: (1) zda právo členských států stanovit podmínky, které se vztahují na daňovou povinnost občana jiného členského státu, je omezeno článkem 48; (2) Smlouvy; zda jsou rozdíly mezi zdaněním residentů a cizinců z jiných členských států zákonné a (3) zda článek 48 vylučuje předpisy, podle kterých by cizinci neměli nárok na výhody takových postupů, jako je výše popsany. Dle názoru soudu ačkoli podle stávajících zákonů Společenství přímé zdanění nespadá jako takové do kompetence Společenství, pravomoci, které mají členské státy, musejí být přesto vykonávány v souladu se zákony Společenství“. Zejména právo na svobodu pohybu, které je obsahem článku 48 Smlouvy “vyžaduje,

---

<sup>138</sup> NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 319 s. ISBN 978-80-7357-695-0.

aby se upustilo od jakékoli diskriminace pracovníků z členských států, pokud jde, mimo jiné, o odměnu.” Rozdílné zdaňování občanů jiných členských států může představovat formu nezákonné diskriminace, jak se o ní hovoří v článku 48. Pokud jde o druhou otázku, zkoumá Soudní dvůr, zda rozlišování podle trvalého bydliště představuje podklad pro diskriminaci, která je článkem 48 zakázána, a pokud tomu tak je, zda ji lze objektivně ospravedlnit. Podle Soudem zavedeného precedenčního práva, pravidla, která se týkají stejného zacházení, zakazují nejen přímé a zjevné formy diskriminace, ale také formy nepřímé a skryté. Rozdíly z důvodů trvalého bydliště představují nepřímou diskriminaci z důvodů národnosti, protože nerezidenti jsou ve většině případů cizinci. Evropský soudní dvůr se proto táže, zda takovouto diskriminaci lze objektivně ospravedlnit. Obecně vzato, rozdílné podmínky residentů a nerezidentů mohou představovat opodstatnění pro rozdílné zacházení s občany jiných členských států. Ve většině případů dostává cizinec pouze část svého celkového příjmu na území jiného členského státu, zatímco jeho finanční zájmy se obvykle soustřeďují v místě jeho trvalého bydliště. Jeho osobní a rodinné okolnosti lze proto zohlednit na území členského státu, kde trvale bydlí. Nicméně tak tomu není v projednávaném případě, kdy cizinec v zemi, kde má trvalé bydliště, nemá žádný podstatný příjem. V takovémto případě, jak argumentuje Evropský soudní dvůr, neexistuje žádný objektivní rozdíl mezi situací nerezidenta a rezidenta, kteří mají srovnatelná zaměstnání, rozdíl, který mohl odůvodnit rozdílné postupy při přihlížení k osobním a rodinným okolnostem plátce daně. Soud také odmítá další argumentaci, předkládanou při řízení jako odůvodnění nepřímé diskriminace občanů jiných členských států. Zejména potřeba provázanosti daňových systémů nemůže ospravedlnit rozdílné zacházení s nerezidenty: již dříve byl použit argument, že pouze členský stát, ve kterém má občan trvalé bydliště, má právo danit příjmy bez ohledu na místo jejich původu, aby se zabránilo tomu, že by osobní a rodinné okolnosti občana byly zohledňovány dvakrát. Evropský soudní dvůr tuto argumentaci odmítá, protože neodpovídá skutečnosti v případě, jako je tento, kdy jediný příjem pochází z práce, která je vykonávána v jiném členském státu, a v důsledku toho země, kde občan má trvalé bydliště, nemůže zohledňovat jeho osobní a rodinné okolnosti, protože v této zemi občan žádný další příjem nemá. A závěrem, ani administrativní potíže při zjišťování příjmu cizinců nemohou ospravedlnit rozdílné zacházení s nimi. Soudní dvůr zdůrazňuje, že směrnice Rady 77/799/EEC ze dne 19.

prosine 1977, týká se vzájemné spolupráce zainteresovaných úřadů a orgánů členských států v oblasti přímého zdanění řeší způsob získávání informací. Proto rozdílné zacházení s cizinci představuje nepřímou diskriminaci občanů jiných členských států, která je článkem 48 SES zakázána. Je tomu tak nejen s ohledem na důležitá ustanovení, např. pravidla, která se týkají zohledňování osobních a rodinných okolností, ale také, jak Evropský soudní dvůr zdůrazňuje ve své odpovědi na třetí otázku, s ohledem na ustanovení procedurální povahy, jako je stanovení berního odhadu, který je předpokladem pro navrácení přeplatku daně. “Článek 48 Smlouvy vyžaduje, aby se procedurálně zacházelo stejně s občany, kteří nemají ve Společenství trvalé bydliště, i s residenty. Odmítnutí poskytnout občanům, kteří ve Společenství trvalé bydliště nemají, výhody ročního vyrovnání, které jsou přístupné občanům s trvalým bydlištěm, představují neospravedlnitelnou diskriminaci.”<sup>139</sup>

### **Případ C–307/97, Saint – Gobain**

Případ se zabývá korporativním zdaňováním a svobodou usazování, které v rámci EU vyplývají z článku 43 a 48 smlouvy o ES.

„Švýcarská společnost Saint – Gobain vyplácela své německé pobočce (stálá provozovna) dividendy, které bylo třeba v Německu znovu řádně zdanit. Německo v té době neumožňovalo uplatnit daňovou úlevu na dividendy, které již byly zdaněny v zahraničí a německý finanční úřad argumentoval tím, že tuto výhodu mohou využívat pouze německé společnosti nebo společnosti mající v Německu neomezenou daňovou povinnost (daňoví rezidenti). Soudní dvůr pak musel mimo jiné vyřešit otázku, zda je v souladu s evropským právem nepřiznat stálé provozovně daňové úlevy, které jsou přiznávány rezidentům. Tato stálá provozovna se tak ocitá v situaci méně výhodné než je situace rezidentů, což může představovat překážku volného pohybu osob, příp. některé další základní svobody. Otázka postavení stálé provozovny nebyla v té době evropským právem nijak speciálně upravena. Pojem se

---

<sup>139</sup> *Rozsudek ESD z 11. února 1995. Věc C-279/93. Finanční úřad Kolín-Altstadt v Roland Schumacker*

Rozhodnutí o předběžné otázce 1995 ECR I-249 “Schumacker”. [online]. [citováno 18. března 2014]. Dostupné z

<https://isap.vlada.cz/Dul/JUDIKATY.nsf/ec061949bf7cad6380256dd00033eec8/161e7f36106bd59c8025680a003a6ae5?OpenDocument>

vyskytoval spíše v mezinárodních smlouvách (např. o zamezení dvojího zdanění), které zpravidla zajišťovaly její rovné postavení. Soudní dvůr nakonec rozhodl v tom smyslu, že pravidla volného pohybu osob je třeba vztáhnout i na stálou provozovnu. Je třeba s ní nakládat stejným způsobem jako s rezidentními společnostmi.“<sup>140</sup>

### **Případ C–55/98, Vestergaard**

Případ se týká zdaňování fyzických osob a poskytování služeb.

„Pan Vestergaard je certifikovaným auditorem a je zaměstnaný ve společnosti Bent Vestergaard A / S, která je auditorskou společností. Je jejím jediným akcionářem. Od 3. do 10. října 1988 se pan Vestergaard zúčastnil daňového školení na ostrově Kréta. To bylo organizováno pouze pro dánské účastníky firem dánských auditorů ve spolupráci s cestovní kancelář. Ze sedmi dnů strávených v Řecku, celé tři dny a dva půldny byly věnovány na kurzu. Náklady spojené s účastí pana Vestergaarda na kurzu, jeho dopravu a ubytování ve výši 5.516 DKK byly zaplacené společností Bent Vestergaard a. s. Pana Vestergaarda doprovázela na cestě jeho manželka, včetně pobytu v hotelu, na který si zaplatil soukromě částku 3.700 DKK. Rozhodnutím ze dne 29. června 1993, Landesskatteretten (Národní daňový soud) rozhodl, že s výdaji spojenými s účastí pana Vestergaarda v průběhu jeho pobytu na Krétě by se mělo zacházet jako s platovým bonusem vypláceným mu jako jedinému akcionáři společnosti Bent Vestergaard a. s., a tedy nemohou být odečteny z jeho zdanitelného příjmu.“<sup>141</sup>

Soudní dvůr rozhodnul takto: „Článek 59 Smlouvy o ES (nyní po změně článek 49 ES) brání tomu, aby členský stát měl pravidla, která pro účely stanovení zdanitelného příjmu předpokládají, že odborné školení konané v běžných turistických centrech nacházející se v jiných členských státech zahrnují tak významné prvky cestovního ruchu, že náklady na účast v těchto kurzech nemohou být považovány za uznatelné provozní náklady, zatímco takový předpoklad neexistuje v případě

---

<sup>140</sup> ONDROVÁ, K.: *EUROPEAN CASE LAW AS A SOURCE OF CHANGES IN DIRECT TAXATION* [online]. [citováno 19. března 2014]. Dostupné z [https://www.law.muni.cz/sborniky/cofola2011/files/normotvorba/Ondrova\\_Kristyna\\_1851.pdf](https://www.law.muni.cz/sborniky/cofola2011/files/normotvorba/Ondrova_Kristyna_1851.pdf)

<sup>141</sup> BURDA, Zdeněk. *Nad judikaturou v oblasti daňových dopadů vzdělávání a školení* [online]. 2010 [citováno 15. března 2014]. Dostupné z <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d26006v34368-nad-judikaturou-v-oblasti-danovych-dopadu-vzdelavani-a-skol/>

odborných kurzů konajících se v běžných turistických střediscích nacházejících na území tohoto členského státu.“<sup>142</sup>

Díku tomuto případu tak bylo Dánsko nuceno ze svých daňových předpisů odstranit uvedené diskriminující opatření, protože daňově musí být posuzováno stejně nakoupení služeb domácích i zahraničních.<sup>143</sup>

### **Případ C 324/00, Lankhorst-Hohorst GmbH**

Tento případ se zabývá svobodou usazování vyplývající z článku 43 a 48 Smlouvy o ES.

„Německá dceřiná společnost měla v roce 1996 základní kapitál 2 mil. DEM. Holandská mateřská společnost půjčila na základě smlouvy o půjčce této německé dceřiné společnosti 3 mil. DEM jako náhradu za vklad kapitálu. Ve smlouvě o půjčce byla sjednána doba půjčky 10 let a dále roční splátky ve výši 300 000 DEM s úrokovou sazbou 4,5 %. Německá dceřiná společnost si díky půjčce od holandské mateřské společnosti půjčila méně než v případě komerčního úvěru a ušetřila tak na úrocích. Německý správce daně nepovažoval platby úroků z půjčky za skutečné platby úroků, ale za skryté rozdělování zisku, tedy období výplaty dividend a tyto úroky zdanil daní ve výši 30 %. Dle ESD v tomto případě dochází k diskriminaci dceřiných společností, jež jsou vlastněny mateřskými společnostmi nerezidenty. Platba úroků mateřské společnosti se nepovažuje za skrytou výplatu zisku v případě, kdy jsou dceřiné společnosti vlastněny mateřskými společnostmi – rezidenty. Je tedy porušena svoboda usazování vyplývající z článku 43 Smlouvy o ES. V souladu s rozsudkem ESD by tedy daňové posuzování úrokových plateb dceřiných společností nemělo být ovlivněno sídlem mateřské společnosti.“<sup>144</sup>

Příkladem dosud neprosazeného nástroje pozitivní harmonizace je návrh směrnice týkající se **společného konsolidovaného základu daně z příjmů**

---

<sup>142</sup> BURDA, Zdeněk. *Nad judikaturou v oblasti daňových dopadů vzdělávání a školení* [online]. 2010 [citováno 15. března 2014]. Dostupné z <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d26006v34368-nad-judikaturou-v-oblasti-danovych-dopadu-vzdelavani-a-skol/>

<sup>143</sup> NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 319 s. ISBN 978-80-7357-695-0.

<sup>144</sup> NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 319 s. ISBN 978-80-7357-695-0.

**právnických osob** (Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)), který vydala Evropská komise v březnu 2011.

Základním cílem CCCTB je vytvoření jednotné právní úpravy konsolidace a výpočtu společného základu daně několika daňových subjektů, které podnikají v různých zemích EU a tvoří zároveň jednu vlastnickou skupinu. Poté následuje rozdělení konsolidovaného společného základu daně mezi členské státy, v nichž tyto daňové subjekty působí a podnikají. Tento postup a cíl, k němuž vše směřuje, koresponduje se snahou Evropské Unie, usilující o podstatné snížení administrativní zátěže, o minimalizaci právních nákladů na dosažení souladu se všemi rozmanitými předpisy a odstranění právní nejistoty. Ačkoli v současné době funguje v rámci EU jednotný vnitřní trh, neexistence jednotné harmonizované právní úpravy daně z příjmů právnických osob přináší podnikům značné komplikace a brzdí tak jejich ekonomickou činnost.

Společnosti působící ve více zemích EU tak musí při výpočtu základu daně spolupracovat až s 28 různými daňovými správami a vypořádat se s jejich až s 28 různými předpisy. Úspěšně zavedený a funkční společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob má potenciál zatraktivnit EU pro zahraniční investory a také výrazně posílit konkurenceschopnost EU oproti dalším ekonomikám, například Japonsku nebo USA, které jsou v současné době vnímány jako jeden nesmírně velký a silný trh.

Pro podniky v té aktuální době představoval výše uvedený návrh nové Směrnice volitelnou možnost využít společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob a to při současném zachování možnosti používat i nadále ke zdanění zisků právnických osob příslušnou daňovou legislativu daného členského státu.

Cílem konceptu CCCTB bylo nabídnout podnikům pro stanovení jejich základu jediný společný soubor pravidel a zároveň s tím i možnost podat za svou úhrnnou činnost v rámci EU jediné, konsolidované daňové přiznání daně z příjmu právnických osob u jedné daňové správy.

Na základě společných pravidel podané jediné konsolidované daňové přiznání u jednoho správce předem zvoleného členského státu, by poté byl takto přiznaný základ daně rozdělen dle zvláštního vzorce mezi ty členské státy, v nichž jednotliví členové skupiny podniku provozují svou ekonomickou činnost. Po rozdělení základu

daně si budou členské státy danit svůj podíl vlastní sazbou daně z příjmu právnických osob, neboť právní úprava daňového systému a sazba daně bude nadále spadat do pravomoci jednotlivých členských států.

Tento společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob byl zamýšlen pro podniky jako nepovinný, což znamená, že ty z nich, pro něž by byly výhody harmonizovaného systému EU přínosné, se do něj mohly zapojit. Ostatní společnosti mohly i nadále využívat své národní systémy zdanění příjmů právnických osob.

V souvislosti se **Strategií Evropa 2020** (Strategie pro inteligentní a udržitelný růst podporující začlenění) byl společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob označen za důležitou iniciativu druhé Barrosovy Komise. Rovněž byl koncept zmíněn v mnoha významných politických dokumentech, které si kladly za cíl podníti růst a tvorbu pracovních míst v EU a odstranit překážky bránící jednotnému trhu.<sup>145</sup>

CCCTB představuje velmi zajímavý a zatím nejvíce propracovaný návrh harmonizace daně z příjmu právnických osob. Avšak k tomu, aby mohla být v praxi využívána, je potřebné, aby byla schválena všemi členskými státy, což se zatím neukazuje příliš pravděpodobné. Členské státy se bojí, že by po přijetí Směrnice byly dopady z hlediska daňových výnosů, ekonomického růstu i zaměstnanosti pro většinu zemí negativní. Navíc je potřeba specifikovat určité oblasti, které návrh CCCTB neřeší. Před jejím přijetím je potřeba nejen zaujmout stanovisko k problematice místních a regionálních daní, ale upravit i některé další oblasti.

Navrhovanou evropskou legislativu k projektu CCCTB kladně hodnotila také konfederace evropského podnikání BusinessEurope, což je největší podnikatelské sdružení evropských podnikatelských svazů, a to z toho důvodu, že měl potenciál k vyřešení jejich problémů především v oblasti transferových cen, v přeshraniční konsolidaci zisků a ztrát, ve snížení nákladů při plnění daňových povinností a rovněž se dalo předpokládat zvýšení atraktivity jednotného vnitřního trhu EU pro globální investory.

---

<sup>145</sup> TREZZIOVÁ, Dana: *Evropský společný konsolidovaný základ daně z příjmu právnických osob*. [online]. BDO Tax News Letter 2011/3. [cit. 2016-08-04]. Dostupné z file:///C:/Users/server/Downloads/11\_03\_22\_evropsky\_konsolidovany\_zaklad\_dane%20(2).pdf

V prostření České republiky, která se prostřednictvím Ministerstva financí odborně-technických prací na projektu zúčastnila a některé jeho části podpořila, je však k projektu CCCTB velmi rezervovaný postoj. Přesto, že zatím nebyly zjištěny žádné věrohodné závěry ohledně vhodnosti či výhodnosti implementace projektu CCCTB pro Českou republiku včetně dopadů na její veřejný rozpočet, konsolidaci jednotně vypočtených základů daně v rámci skupiny podniků za několik členských zemí však zatím Ministerstvo financí ČR spíše odmítalo.

Hlavními důvody je řada obav, například z příliš velké ztráty daňové suverenity, k níž by mohlo přijetím směrnice dojít, zejména kdyby po úspěšném sjednocení korporátního daňového základu následovala i snaha o sjednocení daňových sazeb. Dále je to obava z možného poklesu daňových výnosů v důsledku zavedení možnosti konsolidace daňového základu a také obava ze ztráty výhod, které zejména novým členským státům přináší existující ztřeňená daňová konkurence, způsobená v těchto státech výrazným snížením daňových sazeb u korporátní daně z příjmů s cílem přilákat zahraniční kapitál.

Jestliže se takto zdařilý projekt, navíc dobře načasovaný do období všeobecné rekonstrukční nálady, nepodařilo prosadit, je otázkou, jakým směrem se ještě mohou harmonizační snahy v oblasti daní ubírat. Bohužel velká kulturní a především ekonomická heterogenita celého evropského společenství brání jednomyslné dohodě na dobrovolné odebrání konkurenčních výhod, a tak se jen demokraticky navrhuje, diskutuje a návrhy odmítají. Pouze v případě, že je zaznamenán nějaký další dílčí konkrétní užitek, je dohoda členských států o menším ústupku možná.

Rok po zveřejnění **Akčního plán pro posílení boje proti daňovým podvodům a únikům** (COM(2012) 722 final) Evropská komise hodnotí, jakých pokroků dosáhla :

- „V červnu Komise navrhla rozšíření automatické výměny informací mezi daňovými správami členských států.
- V listopadu předložila Komise návrh na aktualizaci směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností. Smyslem aktualizace je zamezit zneužívání dané směrnice.



- Komise zahájila jednání s Andorrou, Monakem, San Marinem a Lichtenštejnskem o větší daňové transparentnosti. Se Švýcarskem zahájí jednání v nejbližší době.
- Svou činnost zahájila tzv. platforma pro dobrou daňovou správu (Platform for Tax Good Governance), jejímž cílem je koordinovat praktické kroky daňových správ v oblasti boje proti agresivnímu daňovému plánování a daňovým rájům.
- V oblasti DPH navrhla Komise jednotný formulář k registraci k DPH a zveřejnila studii o daňových únicích v EU. Členské státy se dále shodly na sadě opatření, která by měla vést ke snížení daňových úniků u této daně.
- Komise navrhla novelu účetní směrnice, v níž se po některých typech velkých podniků požaduje, aby zveřejňovaly další informace mimo účetní výkazy, například o tom, jaké daně z příjmů platí, či detailní informace o daňovém plánování konkrétních transakcí apod.
- Komise se rovněž hodlá soustředit na projekt společného konsolidovaného daňového základu (CCCTB), který má podle ní potenciál snížit možnosti neadekvátního daňového plánování.
- Členské státy byly vyzvány k intenzivní práci na národní úrovni. K tomu byla jednotlivým členským státům poskytnuta specifická doporučení.
- Komise nadále pokračuje v práci na dalších střednědobých a dlouhodobých úkolech, jako jsou kodex daňového poplatníka, evropské daňové identifikační číslo či společné sankce proti daňovým deliktům.<sup>146</sup>

Přestože se několik dalších let v oblasti daní může jevit málo výraznými, harmonizační snahy neustávaly a alespoň pomalými dílčími kroky se přibližovaly k větší daňové integraci, která by mohla být v mnohých ohledech pro fungování evropského celku velmi přínosná.

Zásadním zlomovým datem se v tomto směru stal červen 2015, kdy Evropská komise zveřejnila nový akční plán s hlavním cílem vyhrát boj proti agresivnímu daňovému plánování a daňovým únikům, o jejichž existenci se dlouhá léta vědělo a diskutovalo, nicméně hlavním impulsem k jejich řešení se stala tzv. aféra „**Lux Leax**“,

---

<sup>146</sup> VACÍK, Luděk a Lenka FIALKOVÁ. Rok po zveřejnění akčního plánu: hodnocení Evropské komise: Evropa a svět. CFO World [online]. 2014, 1 [cit. 2016-08-04]. Dostupné z: <http://cfoworld.cz/evropa-a-svet/rok-po-zverejneni-akcniho-planu-hodnoceni-evropske-komise-2817>

kteřá vypukla v prosinci 2014. Tehdy vyšlo najevo, skrze úniky informací, že přímo v prostředí zakládajícího státu EU, v Lucembursku, byly běžně uzavírány výhodné dohody mezi lucemburskou vládou a mezinárodními společnostmi, za účelem přesunu jejich zisku k minimálnímu zdanění. Mnoho evropských států tak přicházelo každoročně o velké částky daní z příjmů.

V reakci na všeobecnou nespokojenost s tímto vysoce negativním jevem vzniklo Sdělení (COM(2015) 302 final) „**Spravedlivý a efektivní systém daně z příjmů právnických osob v Evropské unii: pět klíčových oblastí, kde je třeba jednat**“, z něž je patrné odhodlání k vybudování spravedlivějšího a prorůstového rámce EU pro daň z příjmů právnických osob.

Hlavními oblastmi akčního plánu jsou :

1. Společný konsolidovaný základ daně z příjmu právnických osob (CCCTB).
2. Zajištění efektivního zdanění v místě, kde byl vytvořen zisk.
3. Dodatečná opatření k vytvoření lepšího daňového prostředí pro podniky.
4. Další pokrok v otázkách daňové transparentnosti.
5. Nástroje EU pro koordinaci.

Navrhovaná opatření, krátkodobá, střednědobá i dlouhodobá, by měla přispět k dosažení příjmové stability, zvýšení odolnosti a posílení jednotného trhu, podpoření efektivnosti podnikového sektoru a vytvoření rovných podmínek pro podniky, s hlavním cílem koordinovat daňové systémy členských států tak, aby dokázaly lépe čelit agresivnímu daňovému plánování.<sup>147</sup>

Evropská Komise avizovala jako svou prioritu předložit co nejdříve (podzim 2016) revidovaný návrh o CCCTB jakožto důležitý nástroj k vytvoření spravedlivého, předvídatelného a efektivního zdanění právnických osob v EU a již předem v tomto směru oznámila podstatnou změnu, která znamená opuštění principu dobrovolnosti, tedy povinný CCCTB pro všechny nadnárodní společnosti. Z tohoto důvodu je zatím

---

<sup>147</sup> *SDĚLENÍ KOMISE EVROPSKÉMU PARLAMENTU A RADĚ: Spravedlivý a efektivní systém daně z příjmů právnických osob v Evropské unii: pět klíčových oblastí, kde je třeba jednat*, COM(2015) 302 final [online]. 2015,15 [cit. 2016-08-04]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2015/CS/1-2015-302-CS-F1-1.PDF>

vnímán převážně negativně a lze si jen těžko představit, že bude členskými státy jednomyslně přijat.

## 5 Závěr

Cílem práce bylo popsat celou problematiku harmonizace daní v Evropské unii a reakci Evropské unie a České republiky na ekonomickou krizi v oblasti daní. Tento cíl byl naplněn.

Hlavním teoretickým problémem daňové harmonizace či naopak konkurence je, že kromě pozitiv mají i svá negativa, která se navíc liší u jednotlivých typů daní. Daňovou konkurenci lze na jednu stranu vidět jako prostředek ke zvyšování blahobytu země a domácností a na straně druhé u ní hrozí tzv. závod ke dnu, ke kterému může dojít v důsledku neúnosného snižování daňových sazeb s cílem získání daňových poplatníků, což následně vede ke snižování příjmu státu s dopady na hospodářství i sociální sféru. Nevýhodou daňové harmonizace je zase nesporný fakt, že zasahuje do suverenity státu v ekonomické oblasti.

Řešení volby mezi daňovou harmonizací nebo daňovou konkurencí byla již u zrodu Evropské unie. Vzhledem k tomu, že jejím hlavním principem je spolupráce členských zemí a Evropská unie umožňuje volný pohyb zboží, osob, služeb a kapitálu, nebyla by daňová konkurence vhodná a bylo proto nutné zvolit daňovou harmonizaci.

Ta může být ale aplikována v různých úrovních. Nejvolnější úrovní spolupráce mezi zeměmi v oblasti daňových systémů je daňová koordinace. Dalším stupněm je daňová aproximace a nejvyšším stupněm je daňová harmonizace.

Evropská unie má rozdílný přístup k harmonizaci přímých a nepřímých daní. Prioritou je harmonizace nepřímých daní umožňující hladké fungování jednotného vnitřního trhu. V této oblasti dosáhla nejvýraznějších výsledků především u DPH, která se stala v sjednocené Evropě nejpodstatněji harmonizovanou daní. U nejvíce problematických přímých daní se pak zaměřuje především na korporátní daně, protože zdanění fyzických osob si ponechávají plně ve své kompetenci členské státy a jejich koordinace je směřována pouze k nezbytné ochraně před přeshraniční diskriminací.

Ačkoliv se tedy harmonizace přímých daní jevila z počátku mnohem jednodušší nežli harmonizace daní nepřímých, v průběhu času se při veškerých snahách o její úspěšné uskutečňování a naplňování ukázalo, že celý tento proces bude výrazně náročnější a složitější.

Globální celosvětová finanční a ekonomická krize, která propukla v letech 2007 – 2008 měla samozřejmě dopad i na Evropskou unii, která na ní reagovala postupnou fiskální integrací. Odborníci Evropské unie viděli v nastalé situaci výbornou příležitost k harmonizaci přímých daní nebo k větší koordinaci fiskálních politik, která měla přispět ke zmírnění negativních dopadů krize, a očekávali, že aplikovaná opatření budou mít celkově větší podporu. Avšak v případě České republiky k tomu nedošlo, protože v České republice nemá fiskální integrace dostatečnou občanskou ani politickou podporu, což se v období krize opět potvrdilo.

K harmonizaci daní se Česká republika (společně s Velkou Británií) staví nejzdrženlivěji. Přesto se však nedá říci, že by ji mohla ignorovat. Jako součást Evropské unie musí být s evropskou legislativou formálně v souladu a z tohoto úhlu pohledu za 12 let od vstupu do EU v roce 2004 došlo k velkému sladění s národními daňovými systémy ostatních členských států.

Evropská komise každoročně zveřejňuje doporučení členským státům, která jim mají sloužit jako pokyny pro provádění hospodářských reforem v nadcházejícím období. Tato jejich doporučení nejsou sice závazná, ale určují trend, kterým by se daná členská země EU měla vydat, pokud se chce přiblížit úspěšným ekonomikám Evropské unie.

V minulých letech doporučila Evropská unie České republice mimo jiné v oblasti daní „zlepšit plnění daňových povinností (se zvláštním zaměřením na DPH) a snížit náklady na výběr a placení daní zjednodušením daňového systému a sjednocením základů daně z příjmu fyzických osob a vyměřovacích základů pro příspěvky na sociální a zdravotní pojištění. Snížit vysoké daňové zatížení práce, především u osob s nízkými příjmy. Přesunout daňovou zátěž do oblastí, kde bude méně omezovat růst, např. na pravidelně placené daně z nemovitostí a ekologické

daně. Dále omezit rozdíly v daňovém zacházení se zaměstnanci a osobami samostatně výdělečně činnými.“<sup>148</sup>

Závěrem je možné konstatovat, že celosvětová finanční a ekonomická krize měla určitý vliv na oblast harmonizace daní v EU. Kromě drobnějších sblížení daňových legislativ, především v oblasti nepřímých daní a mezinárodní výměny informací mezi daňovými správami, to byl zásadní poznatek, že ani tak ideální příležitost pro změny, jakou je intenzivní hledání řešení v období krize, nejsou schopni evropští politikové a představitelé států efektivně využít ke společnému konstruktivnímu řešení problémů.

A co je ještě horší, přímo uvnitř společenství, které by mělo vystupovat a jednat v zájmu všech občanů EU, je tolerována existence agresivního daňového plánování, v podstatě vyhýbání se daňové povinnosti, při němž přichází mnoho evropských států o nemalé částky svých fiskálních příjmů. Teprve až po celosvětovém zveřejnění těchto nezodpovědných praktik se objevují aktivity a opatření k jejich omezení.

Je pak otázkou, zda v období největší nestability a nejistoty, kterou současná Evropská unie prožívá v důsledku migrační krize, reálného budoucího odchodu Velké Británie, všeobecné nespokojenosti euroobčanů s přebujelou evropskou byrokracií a velkou nedůvěrou v instituce EU, zbývá ještě nějaký prostor pro další vyjednávání o daňové harmonizaci.

---

<sup>148</sup> DOPORUČENÍ RADY: k národnímu programu reforem České republiky na rok 2014 a stanovisko Rady ke konvergenčnímu programu České republiky z roku 2014 [online]. Brusel, 2014, , 7 [cit. 2016-08-04]. Dostupné z: [http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/csr2014/csr2014\\_czech\\_cs.pdf](http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/csr2014/csr2014_czech_cs.pdf)

## Seznam použité literatury

KOPŘIVA, Jan. Ekonomické aspekty daňové harmonizace v EU. In: *COFOLA 2010 : The Conference Proceedings*. Brno: Masaryk University, 2010, s. 226-230. ISBN 978-80-210-5151-5.

KÖNIG, Petr a kol. *Rozpočet a politiky Evropské unie. Příležitost pro změnu*. 2.vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. 630 s. ISBN 978-80-7400-011-9.

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 276 s. ISBN 978-80-7357-574-8.

NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 319 s. ISBN 978-80-7357-695-0.

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: Linde Praha, 2012. 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9.

ŠIROKÝ, Jan a kol. *Daňové teorie - s praktickou aplikací*. 2.vyd. Praha: C.H.Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.

## Elektronické zdroje

BURDA, Zdeněk. *Nad judikaturou v oblasti daňových dopadů vzdělávání a školení* [online]. 2010 [citováno 15. března 2014]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d26006v34368-nad-judikaturou-v-oblasti-danovych-dopadu-vzdelavani-a-skol/>

*DOPORUČENÍ RADY: k národnímu programu reforem České republiky na rok 2014 a stanovisko Rady ke konvergenčnímu programu České republiky z roku 2014* [online]. Brusel, 2014, 7 [cit. 2016-08-04]. Dostupné z: [http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/csr2014/csr2014\\_czech\\_cs.pdf](http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/csr2014/csr2014_czech_cs.pdf)

EU Office Česká spořitelna, a.s., *Finanční krize a opatření EU v oblasti finančního dohledu*. Evropská unie v České republice [online]. Měsíčník EU aktualit Česká spořitelna, a.s., říjen 2009 [citováno 20. března 2014]. Dostupné z: [http://www.csas.cz/static\\_internet/cs/Evropska\\_unie/Specialni\\_analyzy/Specialni\\_analyzy/Prilohy/FinancniKrizeOpatreni.pdf](http://www.csas.cz/static_internet/cs/Evropska_unie/Specialni_analyzy/Specialni_analyzy/Prilohy/FinancniKrizeOpatreni.pdf)

JANÍČKOVÁ, Lenka. *Daňová harmonizace – možná cesta z krize? Český finanční a účetní časopis* [online]. 2012,7(1), 18 [cit. 2016-08-02]. ISSN 1802-2200. Dostupné z: <https://www.vse.cz/cfuc/abstrakt.php3?IDcl=303>

KOZIEL, Martin. *EU: Harmonizace právní úpravy DPH*. Finance.cz [online]. 2009 [cit. 2016-08-10]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/221085-eu-harmonizace-pravni-upravy-dph/>

LOCKWOOD in JANÍČKOVÁ, Lenka. *Daňová harmonizace – možná cesta z krize?* Český finanční a účetní časopis [online]. 2012,7(1), 18 [cit. 2016-08-02]. ISSN 1802-2200. Dostupné z: <https://www.vse.cz/cfuc/abstrakt.php3?IDcl=303>

NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace nepřímého zdanění v Evropské unii*. [online]. Daně a právo v praxi 2005/7. 1.7.2005. [citováno 1. dubna 2014]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1504v1480-harmonizace-nepriameho-zdaneni-v-evropske-unii/>

ONDROVÁ, Kristýna. *EUROPEAN CASE LAW AS A SOURCE OF CHANGES IN DIRECT TAXATION* [online]. [citováno 19. března 2014]. Dostupné z: [https://www.law.muni.cz/sborniky/cofola2011/files/normotvorba/Ondrova\\_Kristyna\\_1851.pdf](https://www.law.muni.cz/sborniky/cofola2011/files/normotvorba/Ondrova_Kristyna_1851.pdf)

Rozsudek ESD z 11. února 1995. Věc C-279/93. Finanční úřad Kolín-Altstadt v Roland Schumacker. *Rozhodnutí o předběžné otázce 1995 ECR I-249 "Schumacker"*. [online]. [citováno 18. března 2014]. Dostupné z: <https://isap.vlada.cz/Dul/JUDIKATY.nsf/ec061949bf7cad6380256dd00033eec8/161e7f36106bd59c8025680a003a6ae5?OpenDocument>

*Sdělení Evropské komise Evropskému parlamentu, Radě, Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru a výboru regionů* (COM(2011) 942 final). [online]. [citováno 26. března 2014]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0695:FIN:CS:PDF>

*SDĚLENÍ KOMISE EVROPSKÉMU PARLAMENTU A RADĚ: Spravedlivý a efektivní systém daně z příjmů právnických osob v Evropské unii: pět klíčových oblastí, kde je třeba jednat*, (COM(2015) 302 final) [online]. 2015,15 [cit. 2016-08-04]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2015/CS/1-2015-302-CS-F1-1.PDF>

*Směrnice č. 92/79/EEC*. [online]. [citováno 2. dubna 2014]. Dostupné z: [https://isap.vlada.cz/kopie/revize.nsf/2fd339ed5be822e2c12578680031b2ae/A17A502917DE083BC1257BF00040C244/\\$FILE/31992L0079.pdf](https://isap.vlada.cz/kopie/revize.nsf/2fd339ed5be822e2c12578680031b2ae/A17A502917DE083BC1257BF00040C244/$FILE/31992L0079.pdf)

*Směrnice č. 92/80/EEC*. [online]. [citováno 2. dubna 2014]. Dostupné z: [https://isap.vlada.cz/kopie/revize.nsf/2fd339ed5be822e2c12578680031b2ae/DCF6522F2D6D9210C1257BF0003E659B/\\$FILE/31992L0080.pdf](https://isap.vlada.cz/kopie/revize.nsf/2fd339ed5be822e2c12578680031b2ae/DCF6522F2D6D9210C1257BF0003E659B/$FILE/31992L0080.pdf)

*Směrnice č. 92/83/EEC*. [online]. [citováno 2. dubna 2014]. Dostupné z: [https://isap.vlada.cz/kopie/revize.nsf/2fd339ed5be822e2c12578680031b2ae/76A350120424F658C1257BF00044C201/\\$FILE/31992L0083.pdf](https://isap.vlada.cz/kopie/revize.nsf/2fd339ed5be822e2c12578680031b2ae/76A350120424F658C1257BF00044C201/$FILE/31992L0083.pdf)

*Směrnice č. 92/84/EEC.* [online]. [citováno 2. dubna 2014]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:31992L0084&qid=1470763367159&from=CS>

*Směrnice č. 92/84/EEC.* [online]. [citováno 2. dubna 2014]. Dostupné z: [https://isap.vlada.cz/kopie/revize.nsf/2fd339ed5be822e2c12578680031b2ae/4FDE838C1BF2E3D6C1257BF00041F013/\\$FILE/31992L0084.pdf](https://isap.vlada.cz/kopie/revize.nsf/2fd339ed5be822e2c12578680031b2ae/4FDE838C1BF2E3D6C1257BF00041F013/$FILE/31992L0084.pdf)

*Směrnice č. 95/60/EC.* [online]. [citováno 2. dubna 2014]. Dostupné z: [https://isap.vlada.cz/kopie/revize.nsf/2fd339ed5be822e2c12578680031b2ae/DB7AC3E0272903EBC1257BF00044ECCC/\\$FILE/31995L0060.pdf](https://isap.vlada.cz/kopie/revize.nsf/2fd339ed5be822e2c12578680031b2ae/DB7AC3E0272903EBC1257BF00044ECCC/$FILE/31995L0060.pdf)

*Směrnice č. 2002/10/EC.* [online]. [citováno 2. dubna 2014]. Dostupné z: [https://isap.vlada.cz/kopie/revize.nsf/2fd339ed5be822e2c12578680031b2ae/966FA420DDF0DF2BC1257BF0004241D4/\\$FILE/32002L0010%20.pdf](https://isap.vlada.cz/kopie/revize.nsf/2fd339ed5be822e2c12578680031b2ae/966FA420DDF0DF2BC1257BF0004241D4/$FILE/32002L0010%20.pdf)

*Směrnice č. 2003/30/EC.* [online]. [citováno 2. dubna 2014]. Dostupné z: [https://isap.vlada.cz/kopie/revize.nsf/2fd339ed5be822e2c12578680031b2ae/8F873B4250266734C1257BF00044A355/\\$FILE/32003L0030.pdf](https://isap.vlada.cz/kopie/revize.nsf/2fd339ed5be822e2c12578680031b2ae/8F873B4250266734C1257BF00044A355/$FILE/32003L0030.pdf)

*Směrnice č. 2003/96/EC.* [online]. [citováno 2. dubna 2014]. Dostupné z: [https://isap.vlada.cz/kopie/revize.nsf/2fd339ed5be822e2c12578680031b2ae/BACA77D1B2567B17C1257BF00040BEDE/\\$FILE/32003L0096.pdf](https://isap.vlada.cz/kopie/revize.nsf/2fd339ed5be822e2c12578680031b2ae/BACA77D1B2567B17C1257BF00040BEDE/$FILE/32003L0096.pdf)

*Směrnice č. 2003/117/EC.* [online]. [citováno 2. dubna 2014]. Dostupné z: [https://isap.vlada.cz/kopie/revize.nsf/2fd339ed5be822e2c12578680031b2ae/2AF62A0E93BB79C2C1257BF00044C858/\\$FILE/32003L0117.pdf](https://isap.vlada.cz/kopie/revize.nsf/2fd339ed5be822e2c12578680031b2ae/2AF62A0E93BB79C2C1257BF00044C858/$FILE/32003L0117.pdf)

*SMLOUVA O EVROPSKÉ UNII: (92/C 191/01)* [online]. Maastricht, 1992, 136 [cit. 2016-08-10]. Dostupné z: [http://www.euroskop.cz/gallery/2/758-smlouva\\_o\\_eu\\_puvodni\\_verze.pdf](http://www.euroskop.cz/gallery/2/758-smlouva_o_eu_puvodni_verze.pdf)

*SMLOUVA O ZALOŽENÍ EVROPSKÉHO HOSPODÁŘSKÉHO SPOLEČENSTVÍ: Revidovaný překlad právního předpisu Evropských společenství* [online]. Řím, 1957 [cit. 2016-08-10]. Dostupné z: [http://www.euroskop.cz/gallery/2/754-smlouva\\_o\\_es.pdf](http://www.euroskop.cz/gallery/2/754-smlouva_o_es.pdf)

TANZI, BOVEBERG in JANÍČKOVÁ, L.: *Daňová harmonizace - možná cesta z krize?* Český finanční a účetní časopis, 2012, roč. 7, č. 1, s. 64-81. [citováno 1. dubna 2014]. Dostupné z: <http://www.vse.cz/cfuc/abstrakt.php3?IDcl=303>

TREZZIOVÁ, Dana. *Evropský společný konsolidovaný základ daně z příjmu právnických osob.* [online]. BDO Tax News Letter 2011/3. [cit. 2016-08-04]. Dostupné z: [file:///C:/Users/server/Downloads/11\\_03\\_22\\_evropsky\\_konsolidovany\\_zaklad\\_dane%20\(2\).pdf](file:///C:/Users/server/Downloads/11_03_22_evropsky_konsolidovany_zaklad_dane%20(2).pdf)



VACÍK, Luděk a Lenka FIALKOVÁ. *Rok po zveřejnění akčního plánu: hodnocení Evropské komise: Evropa a svět*. CFO World [online]. 2014, 1 [cit. 2016-08-04]. Dostupné z: <http://cfoworld.cz/evropa-a-svet/rok-po-zverejneni-akcniho-planu-hodnoceni-evropske-komise-2817>

ZAHRADNÍK, Petr a NERV. *Víceletý finanční rámec s ohledem na dopady evropské ekonomické krize na realizaci politik EU a vymezení pozice z pohledu zájmů a priorit České republiky*. Výstup pracovní skupiny NERV pro rozpočtový rámec EU. Praha, 2011.

*ZAPOJENÍ ČR DO POSILOVÁNÍ HOSPODÁŘSKÉ KOORDINACE EU. DÁVÁ TO SMYSL?* Mezinárodní obchodní komora. Gobopolis. 11. června 2013 [online]. [citováno 20. března 2014]. Dostupné z: <http://glopolis.org/cs/udalosti/debata-zapojeni-cr-do-posilovani-hospodarske-koordinace-eu-dava-smysl/>

*ZELENÁ KNIHA o budoucnosti DPH – Pro jednodušší, stabilnější a účinnější systém DPH* (COM(2010) 695 final). [online]. [citováno 26. března 2014]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0695:FIN:CS:PDF>

## Seznam zkratk

DPH	daň z přidané hodnoty
ECOFIN	Rada ministrů hospodářství a financí
EEA	Evropský hospodářský prostor
EHS	Evropské hospodářské společenství
ESD	Evropský soudní dvůr
ESUO	Evropské společenství uhlí a oceli
ES	Evropské společenství
EU	Evropská unie
EURATOM	Evropské společenství pro atomovou energii
MMF	Mezinárodní měnový fond
OECD	Organizace pro hospodářskou pomoc a rozvoj
OLAF	Evropský úřad pro boj proti podvodům
OSN	Organizace spojených národů
SB	Světová banka
SCE	Evropské družstevní společnosti
SE	Evropská společnost
WTO	Světová obchodní organizace

## Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 22. 8. 2016

  
Bc. Hana Šmírová